



**KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN MERMER
İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL UYGULAMALARI VE HİLE RİSKİ:
KONYA İLİNDE BİR UYGULAMA**

Merve AYDOĞMUŞ

Yüksek Lisans Tezi

**KONYA
Kasım 2021**

MADENCİLİK SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN MERMER
İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL UYGULAMALARI VE HİLE RİSKİ: KONYA
İLİNDE BİR UYGULAMA

Merve AYDOĞMUŞ

KTO Karatay Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Tezli Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans Tezi

Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR

Konya
Kasım 2021

BİLDİRİM

Enstitü tarafından onaylanan Yüksek Lisans tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını basılı veya dijital biçimde arşivleme ve aşağıda belirtilen koşullar dâhilinde erişime açma iznini KTO Karatay Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle, Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak ve gelecekteki çalışmalar (makale, kitap, lisans, patent vb.) için tezimin tamamının veya bir bölümünün kullanım hakları yalnızca bana ait olacaktır.

Tezimin bütünüyle kendi çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izinle kullanılması zorunlu olan kaynakları, yazılı izin alarak kullandığımı ve istenildiğinde izinlerin suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayımlanan “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge” kapsamında, tezim, aşağıda belirtilen koşullar haricince, YÖK Ulusal Tez Merkezi ve KTO Karatay Üniversitesi Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir.¹

Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ... ay ...ertelenmiştir.²

Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir.³⁴

25.11.2021

Merve AYDOĞMUŞ

¹ MADDE 6(1) Lisansüstü tezle ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

² MADDE 6(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

³ MADDE 7(1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

⁴ MADDE 7(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

ETİK BEYAN

KTO Karatay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tez Hazırlama ve Yazım Kurallarına uygun olarak Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR danışmanlığın da tarafımdan üretilen bu tez çalışmasında; sunduğum tüm veri, enformasyon, bilgi ve belgeleri bilimsel etik kuralları çerçevesinde elde ettiğimi, tüm değerlendirme, analiz, bulgu ve sonuçları bilimsel usullere uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım kaynakların tümüne bilimsel normlara uygun biçimde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

25.11.2021

Merve AYDOĞMUŞ

TEŞEKKÜR

BaŐta yapmış olduğum tez çalışmam sũresi boyunca konu seçmemde, çalıŐmamın her bir aşamasında ve tũm imkânları etkin ve verimli kullanmamda benden desteklerini esirgemeyen saygıdeğer danıŐmanım Dr. ŐĐr. Őyesi Aynur AKPINAR' a ve tũm bu yoğun çalışma temposu boyunca beni sũrekli motive eden, yardımlarını esirgemeyen en bũyũk destekçim sevgili aileme teŐekkũrũ borç bilirim.

Kasım 2021

Merve AYDOĞMUŞ

ÖZET

Merve AYDOĞMUŞ

Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Mermer İşletmelerinde İç Kontrol

Uygulamaları ve Hile Riski: Konya İlinde Bir Uygulama

Yüksek Lisans Tezi

Konya, 2021

İç kontrol ve iç denetim birbirlerinden farklı iki kavram olmalarına rağmen aralarında yakın ve güçlü bir ilişki bulunmaktadır. İç kontrolün bağımsız fonksiyonu iç denetimdir. Risklerin azaltılması için gerekli olan kontrol sistemlerinin oluşturulması ve uygulanmasını iç kontrol sağlamaktadır. İç denetim ise iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgi sağlamakta, değerlendirmeler yapmakta ve çeşitli önerilerin yapılmasını kapsamaktadır. İç kontrolün başarısı, etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi başarılı bir iç denetim ile yakından ilişkilidir. İşletmelerin güçlü bir iç kontrol sistemine sahip olmaları ve iç kontrolü denetlemekle görevli iç denetime sahip olunması oldukça önem arz etmektedir. Sahip olunan etkin bir iç kontrol sistemi, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlama, hata, hile ve yolsuzlukları önleme, işletme faaliyetlerinin verimliliğini artırmaya önemli ölçüde katkı sağlamaktadır.

Küreselleşme, artan rekabet ortamı, teknolojide yaşanan hızlı değişim ve ekonomik krizler işletmelerdeki hile riskini arttıran esas unsurlardır. Hilenin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasına yardımcı olan hile riski değerlendirmesi, işletmenin hile risklerini analiz ederek ve bu risklere karşı işletmede bulunan kontrolleri değerlendiren bir süreçtir.

Her sektörde olduğu gibi maden sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde de diğer işletmelerde olduğu gibi hile olaylarının yaşanma olasılığı bulunmaktadır. Olası durumda yaşanacak hilelerin en önemli sebeplerinin başında işletmelerde iç kontrol sisteminin bulunmaması ya da yeterli şekilde oluşturulmamış olması gelmektedir. Hile riskinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında önemli bir fonksiyon üstlenen iç kontrol sistemi ilkelerinin işletmeler tarafından benimsenmesi ve bu sayede hile riskinin azaltılması sağlanmalıdır. Bu çalışmada madencilik sektöründe faaliyet gösteren mermer işletmelerinde karşılaşılabilecek hile riski unsurları ve çözümlerine yönelik konular incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler:

Madencilik Sektörü, Mermer İşletmeleri, Hile Riski, İç Kontrol, İç Denetim.

ABSTRACT

Merve AYDOĞMUŞ

Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Mermer İşletmelerinde İç Kontrol

Uygulamaları ve Hile Riski: Konya İlinde Bir Uygulama

Yüksek Lisans Tezi

Konya, 2021

Although internal control and internal audit are two different concepts, there is a close and strong relationship between them. The independent function of internal control is internal auditing. “Internal control” ensures the creation and implementation of control systems necessary to reduce risks. Internal audit, while, provides information to the management regarding internal controls, makes evaluations and includes making various suggestions. The success, effectiveness and evaluation of internal control are closely related to a successful internal audit. It is very important for businesses to have a strong internal control system and to have an internal audit tasked with auditing internal control. An effective internal control system contributes significantly to ensuring the reliability of financial reporting, preventing errors, fraud and corruption and increasing the efficiency of business activities. Globalization, increasing competition environment, rapid change in technology and economic crises are the main factors that increase the risk of fraud in businesses. Fraud risk assessment, which helps to prevent and detect fraud, is a process that analyzes the fraud risks of enterprises and evaluates the controls in the enterprise against these risks. As in every sector, there is a possibility of fraud events in enterprises operating in the mining sector, as in other enterprises. One of the most important reasons for possible frauds is the lack of an internal control system or the inadequacy of it. It should be ensured that the internal control system principles, which play an important role in preventing and revealing the fraud risk, are adopted by the businesses and thus the fraud risk is reduced. In this study, the elements of fraud risk and their solutions that may be encountered in marble enterprises operating in the mining sector were examined.

Keywords

Mining Industry, Marble Enterprises, Cheating Risk, Internal Control, Internal Audit.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
ETİK BEYAN.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	x
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
1. GİRİŞ.....	1
2. DENETİM	5
2.1. Denetim Kavramı	5
2.1.1. Denetim Tanımı	5
2.1.2. Denetimin Amacı.....	6
2.1.3. Denetim Türleri.....	7
2.2. İç Denetim	8
2.2.1. İç Denetim Tanımı	8
2.2.2. İç Denetim Türleri	10
2.2.3. İç Denetimin Kapsamı	14
2.2.4. İç Denetimin Amacı.....	17
2.2.5. İç Denetimin Unsurları	19
2.2.6. İç Denetimin Yararları	21
3. İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	22
3.1. Kontrol Ve İç Kontrol Sistemi Kavramı	22
3.2. Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Türleri	24
3.3. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Var Olmasının Önemi, Amacı ve Yönetim Modeli Olarak Tanımlanması.....	26
3.4. İç Kontrol Sisteminin Hedefleri	30
3.4.1. İşletme Varlıklarının Korunması	31
3.4.2. Finansal Raporlamanın Güvenirliğinin Sağlanması	31
3.4.4. Belirlenen İşletme Hedeflerine Ulaşılmasının Sağlanması	33
3.4.5. Kaynakların Etkin ve Verimli Kullanılmasının Sağlanması.....	33

3.5. Yolsuzlukların Önlenmesinde Etkin İç Kontrol Sisteminin İlkeleri	34
3.6. İç Kontrol Sistemi Unsurları/Bileşenleri	35
3.6.2. Risk Değerlendirilmesi	39
3.6.3. Kontrol Faaliyetleri	41
3.6.4. Bilgi ve İletişim	42
3.6.5. İzleme/Gözleme	43
3.7. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler	44
3.7.1. Risk Faktörü	44
3.7.2. Maliyet Faktörü	46
3.8. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	47
3.9. Hile Riski	52
3.9.1. Hile Kavramının Genel Özellikleri	52
3.9.2. Hile Üçgeni	53
3.9.3. Hile Türleri	56
3.9.4. İşletmelerin Hile Önleme Araç ve Yöntemleri	62
3.9.5. Hile Riski Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi	63
4. MADEN VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	66
4.1. Maden ve Madencilik Gelişimi	66
4.1.1. Maden Kavramı	66
4.1.2. Mermer Kavramı	68
4.2. Dünya’da Mermer Sektörü	70
4.3. Türkiye’de Mermer Sektörü	71
4.4. Doğal Taşların Kullanım Alanları	74
4.5. Türkiye ’de Mermer İşletmeciliği	75
4.6. İç Kontrol Uygulamaları ve Hile Riski İle İlgili Daha Önceden Yapılmış Çalışmalar	76
4.7. Uygulama	78
4.7.1. Çalışmanın Amacı	78
4.7.2. Çalışmanın Yöntemi	78
4.7.3. Çalışmada Araştırma Yapılan Faaliyet Sürecine Ait Bilgiler	79
4.7.4. Çalışmada Araştırma Yapılan İşletmelere Ait Bilgiler Ve Uygulama	80
4.7.5. Çalışmada Araştırma Yapılan İşletmelere Ait Bulgular ve Karşılaştırma	119
5. SONUÇ	127

KAYNAKÇA.....	136
ÖZGEÇMİŞ	145
EK 1: ETİK KURUL/KOMİSYON İZİNİ/MUAFİYETİ.....	146

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Denetim türleri şeması	7
Şekil 2. İç denetim türleri şeması	10
Şekil 3. İç denetimin odağı şeması	17
Şekil 4. Hile kategorisi - sıklık	32
Şekil 5. Hile kategorisi ortalama zarar	32
Şekil 6. COSO İç kontrol piramidi	37
Şekil 7. COSO İç kontrol küpü	37
Şekil 8. Riskin çeşitlendirilmesi	45
Şekil 9. İç Kontrol sisteminde katlanılan ve tasarruf edilen maliyetler	47
Şekil 10. Hile üçgeni	54
Şekil 11. Hile ağacı	57
Şekil 12. Madenlerin sınıflandırılması	67
Şekil 13. Türkiye maden yatakları	68
Şekil 14. Mineral ve tane boyutlarına göre sınıflandırılan mermerler	69
Şekil 15. Dünya doğal taş rezervi haritası	70
Şekil 16. Dünyada doğal taş üretimi	71
Şekil 17. Türkiye' nin mermer ihracatı	73
Şekil 18. Türkiye' deki mermer yatakları	74
Şekil 19. Doğal taşların kullanımına ait tarihi yapılar	75
Şekil 20. Mermer maden ocağı işletmesi	76
Şekil 21. Mermer maden ocağı ve sahaları	80

KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltma	Açıklama
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Uluslararası Hile Denetçileri Derneği
COSO	: Treadway Komisyonu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
GTF	: Mesleki Çalışma Grubu
IFAC	: Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
IIARF	: İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Kurumu
MAPEG	: Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
MTA	: Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
TEPAV	: Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
UDS	: Uluslararası denetim standartları
VGM(DBA)	: Verified Gross Mass/Doğrulanmış Brüt Ağırlık

1. GİRİŞ

İşletmelerin varlıklarını devam ettirebilmelerinde veya faaliyetlerini sonlandırmak zorunda kalmalarında belirleyici olan unsurlardan en önemlileri güven ve itibardır. Bu unsurların önündeki en büyük tehlike ise hile olarak nitelendirilmektedir. Küreselleşmenin getirdiği rekabet ortamı ve koşulları son yıllarda işletmelerde yaşanan hile olayları göz önüne alındığında hile nedeniyle işletmelerin ciddi anlamda risk altında olduğu söylenebilir. Hilenin doğasında yer alan bilinçli ve kasıtlı şekilde yapılan dolandırma amacı ve aldatma tüm şirket sahipleri ve yöneticilerini üst düzeyde etkileyen önemli bir etmendir.

İşletmelere yönelik yapılan hile eylemleri bütün ülkelerde önemli bir sorun olarak görülmektedir. Hilenin işletmelere olan etkisi alınan tüm önlemlere ve yapılan çalışmalara rağmen her geçen gün artış göstermektedir. ACFE'nin 2018 son hile raporu incelendiğinde hilenin maliyetinde ciddi düzeyde artışlar olduğu görülmektedir. Tüm işletmeler için hile faktörünü arttıran genel unsurlar, artan rekabet ortamı, ekonomik krizler ve küreselleşmedir. Bu verilenler dışında işletmelerin çalışma alanları, yönetilme şekilleri, çalışan kadroları ve faaliyette buldukları sektör işletmelerde hile üzerinde etkisi bulunan özel konulardır.

Hilenin önüne geçmek için kullanılan yöntemlerden biri, hile konusuyla ilgili yasal düzenlemeler yoluyla caydırıcı nitelikte cezalar oluşturmaktır. Hükümet tarafından hayata geçirilen kanunlar ve yasal düzenlemeler, hile eylemini gerçekleştirecek kişinin ya da kişilerin yakalandığı zaman ceza ve bazı yaptırımlarla karşılaşacağını bilmesini sağlamakta ve bu durumlar hile yapmayı planlayan kişinin ya da kişilerin caydırılması yoluyla, hilenin önlenmesine katkı sağlamaktadır. Caydırıcı nitelikte yasal düzenlemelerin oluşturulması, devlet denetimlerinin kuvvetlendirilmesi ve cezaların artırılması, yapılacak olan hilenin önüne geçmek için atılabilecek adımlar olarak görülebilir (Zhang vd., 2017). Fakat hilenin önlenmesinde yasal tedbir almak başlı başına yeterli bir çözüm oluşturmamaktadır. Hilenin önlenmesinde kullanılan diğer bir yöntem ise, işletmelerin kendi bünyesinde kurması gereken etkili iç kontrol sistemidir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011, s.70).

Her sektörde olduğu gibi maden sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde de diğer işletmelerde olduğu gibi hile olaylarının yaşanma olasılığı bulunmaktadır. Olası durumda

yaşanacak hilelerin en önemli sebeplerinin başında işletmelerde iç kontrol sisteminin bulunmaması ya da yeterli şekilde oluşturulmamış olması gelmektedir. İşletmelerde hile yaptıkları tespit edilen çalışanların da işletmeye daha iyi nasıl katkı sağlarımdan ziyade, nasıl kendime bir yarar sağlarım amacı ile hile yaptıkları birçok çalışma ve araştırma ile tespit edilmiştir. İşletme personelinin yol açtığı hileli işlemlerin yalnızca maddi anlamda meydana gelmediği de gözlemlenmektedir. Bu tür durumları önlemek için alınan tedbirlerde iç kontrol sisteminin oluşturulması, personele hile eğitimleri verilmesi ve iç denetim birimleri oluşturulması oldukça önemlidir.

Ülkelerin kalkınmaları için zengin ham madde kaynaklarına sahip olmalarının önemi bilinen bir gerçektir. Günümüzde dünya da tatbik edilen ekonomik sistemlerin tamamında benimsenmiş olan düşünce; ham madde girdisinin üretim unsurları içerisinde arz ettiği önemdir. Yer altı kaynakları bakımından zengin olan ülkelerin genel olarak, kalkınmalarını büyük ölçüde tamamlamış ülkeler olduğu bilinmektedir. Türkiye ham madde, mermer rezervleri ve bunların üretimi açısından Dünya'nın zengin ülkeleri içerisinde yer almaktadır.

Çalışmanın temel amacı, günümüzde mevcut rekabet ortamı içerisinde büyüyen madencilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin arasında yer alan mermer işletmelerinin etkin bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması hususuna verilen önemin ve hile riski taşıyan unsurların belirlenmesi, bunların literatüre dayalı olarak değerlendirilmesidir.

Sektörel değişikliklerden dolayı işletmelerde doğabilecek hile riskleri farklılaşabilmektedir. Bu nedenle işletmelerin iç kontrol yapısı, iç denetim ve hile riskleri konusunun kendi buldukları alan bazında değerlendirilmesi oldukça önemli hale gelmeye başlamıştır. İhracat yapan mermer işletmelerinde doğabilecek bazı risklerden bahsedilirse:

Maden ocaklarında çıkarılan blokların kesildikten sonra kalan küçük parçaları veya kırılan parçaları ihracat işlemleri sırasında konteynere konulacak blokların tonaj sınırlamaları çerçevesinde kullanılabilir. Örneğin; tek blok sınırlaması 26,000 ton baz alındığında ihracatı yapılacak olan bloğun ağırlığı 26,500 ton geldiğinde blok kesimi işlemi yerine yanına küçük 100-200 kg'lık kırık parçalar eklenerek kesim işlemi yapılmaksızın ihracatı yapılabilmektedir. Bu durumda limanlarda kesim işlemi için

oluşacak olan olağan masraf eklenen küçük bloklar ile önlenmektedir. Bu parçalarında maddi değeri bulunmaktadır. Öngörülemeyen ve limana ihracat için gönderilen bloklarda bu gibi durumlar yaşandığında blok parçalarına ya da molozlara ihtiyaç duyulduğu için maddi açıdan değer oluşturan bu parçalara \$ bazında ödemeler sağlanmaktadır. Ocaktan çıkışı yapılan bu kırık parçalar maddi açıdan değer gösterilmeden numune olarak kaydı gösterilebilmektedir. Maden ocaklarında kontrolü sağlanmayan kırık parça ya da molozların habersiz kullanılması riski var olduğu için kırılan blok parçalarının ya da molozların maddi açıdan kazancı olduğu düşünülürse oldukça önemi bulunmaktadır. İhracat işlemleri sırasında ihracatı yapılacak olan bloklar kantara alınarak vgm(doğrulanmış brüt ağırlık) sonuçlarına göre işlemler yapılmaktadır. Bu işlemler de %5 oranında eksik veya fazla olmasında gümrük yönünden devlet izni bulunmaktadır. Bu yüzden kantar sonuçlarının doğruluğu ya da eksik veya fazla gösterilmemesi ihracat işlemleri için önemlidir. Tonajı eksik gösterilerek işleme alınabilme ihtimali işletmelerin kazançları açısından risk bulundurmaktadır. Bu nedenle kantar sonuçlarının da doğruluğu ihracat işlemleri için oldukça önemlidir. Madencilik sektöründe faaliyet gösteren mermer işletmelerinin karşılaşılabilecekleri hile risklerinin değerlendirilmesi ve ortaya çıkabilecek hile risklerinin çözümlerine yönelik iç kontrol sistemi ve iç denetimin hile riski konusunda araştırılması gerekçesiyle çalışma konusu önem kazanmaktadır.

Çalışmanın yöntemi nitel araştırma tekniği ile yapılmıştır. Yöntemin veri toplama aracı görüşme(derinlemesine mülakat) ve verilerin analizi aşamasında nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizine yer verilmiştir. Çalışmada Türkiye'nin Konya ilinde faaliyet gösteren mermer işletmelerinde iç kontrol sistemi ve hile riski üzerine yüz yüze görüşme sağlanarak bir uygulamaya yer verilmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde temel olarak denetim kavramının ne olduğu ve iç denetim kavramı üzerinde durularak, iç denetimin amacı, bileşenleri ve iç denetimin işletmelere sağladığı yararlardan bahsedilmiştir. İkinci bölümde ise, iç kontrol kavramı, amacı, işletmeler için öneminden bahsedilmiştir. Daha sonra işletmelerde iç kontrol sisteminin oluşturulmasında göz önünde bulundurulması gereken faktörler ele alınarak iç denetim ve iç kontrol ilişkisi incelenmiştir. Hile kavramının literatüre dayalı olarak incelendiği üçüncü bölüm' de, hile kavramı üzerinde durulmuştur. Hangi tür olayların hilenin ortaya çıkmasına zemin hazırladığı, bu koşulların neler olduğu ve hile niteliği taşıyan durumların nispeten neleri içerdiği incelenmiştir. İşletmelerin hileyi önleme yöntemleri üzerinde

durarak, hile risklerinin azaltılması/önlenmesi ve komuta edilebilmesi için yararlı bir metot olan iç kontrol sistemi araştırılmıştır. Dördüncü bölüm' de, maden kavramı hakkında bilgilere yer verilmiş ve maden kavramı literatüre dayalı olarak incelenerek, bu alanda faaliyette bulunan mermer işletmeleri hakkında araştırma yapılmıştır. Daha sonra mermer madeni işletmelerinde yüz yüze görüşme sağlanarak bir uygulamaya yer verilerek çalışmanın bulguları değerlendirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde görüşme sorularının sonuçları değerlendirilmiş ve ilgili noktalarda önerilere yer verilmiştir.

2. DENETİM

2.1. Denetim Kavramı

2.1.1. Denetim Tanımı

“Denetim sözcüğü; İngilizce, Fransızca ve Latince de yer alan audit sözcüğüne karşılık gelmektedir. Bu sözcük de dinlemek, işitmek ve duymak anlamlarına gelen Latince *auditus* sözcüğüne dayanmaktadır.”(Bozkurt, 2012).

Denetim kelimesi anlamsal olarak incelendiğinde “denetleme” tanımına ulaşılmaktadır. Türk Dil Kurumu tarafından yayımlanmış olan *Türkçe Sözlük*’ te denetleme kelimesinin tanımı “Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” şeklindedir. Denetleme kelimesinin yapılan bir diğer tanımı ise “denetleme işi” dir. Denetleme işi “Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını ele almak, murakabe etmek, teftiş ve kontrol etmek” tir (Akalin, 2011, s. 64). Yapılan tüm bu tanımlar göz önüne alındığında denetimin bir talimatın veya işin muntazam ve prensiplerine uygun olarak ifa edilip ve edilmediğini tespit etmek amacıyla düzenlenen irdeleme işi yahut faaliyeti olduğu sonucuna erişilmektedir.

Muhasebeyi ele alan bir diğer tanıma bakıldığında; denetim kavramı, alanında uzman ve tarafsız kişiler tarafından işletmelerin finansal raporlama seviyelerinin uygunluk derecesinin tespit edildiği ve alınan sonuçları rapor haline getirildiği, dönemsel ya da bir birim üzerinden değerlendirildiği kanıtların elde edilme sürecidir(Bozkurt, 2006, s.23).

Günümüz denetçileri her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin var olması gerektiğinin bilincinde ve denetim faaliyetlerine bu sistemi inceleyerek başlamaktadır. Sistemin etkinliği; yapılacak işlemlerin türünü, finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntemlerini, sıklıklarını ve bunların uygulanma sürelerini belirlemektedir. “Çağdaş denetim geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevlerinden çıkarılarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüştür”(Güredin, 2014, s.16). Denetimdeki bu yaklaşım, finansal tabloların kuruluşu kuruşuna tutarlılığının araştırılması amacı, yerini şimdilerde oldukça geniş kapsamlı bir alanın incelenmesine bırakmaktadır (Güredin, 2014, s.16).

Yapılan tanımlara bakıldığı zaman denetim tamamen karşılaştırma durumunu ifade etmektedir. Finansal Denetim; gerekli eğitimi almış ve alanında uzman olup denetçi şartını sağlayan denetçiler tarafından, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını karşılaştırmaktadır. Yapılan bu karşılaştırmaların sonucunda bir görüş elde edilmektedir. Denetçiler, kurumun amaçlarına hizmet edip etmediğini elde etmiş oldukları bilgiler ve kanıtlar ile birlikte görüşlerini bir araya getirerek rapor hazırlamaktadır. Daha sonra hazırlanan raporun sunumunu yaparak denetim faaliyetine son vermektedir.

2.1.2. Denetimin Amacı

Denetimin ifa edilebilmesi için gerekli üç temel şart vardır ve şu şekilde açıklanmaktadır (Özer, 2010, s. 49-50):

- 1- Denetimin yapılacağı örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmak için yapacağı faaliyetlere ilişkin önceden belirlemiş oldukları plan ve bu planlara istinaden yönetim kararının belirlenmiş olması gerekmektedir.
- 2- Örgütün isteklerini ve bu hususta alınacak kararları tespit eden yönetim uygulamalarının var olması gerekmektedir.
- 3- Yönetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetleyecek bir sistemin olması gerekmektedir.

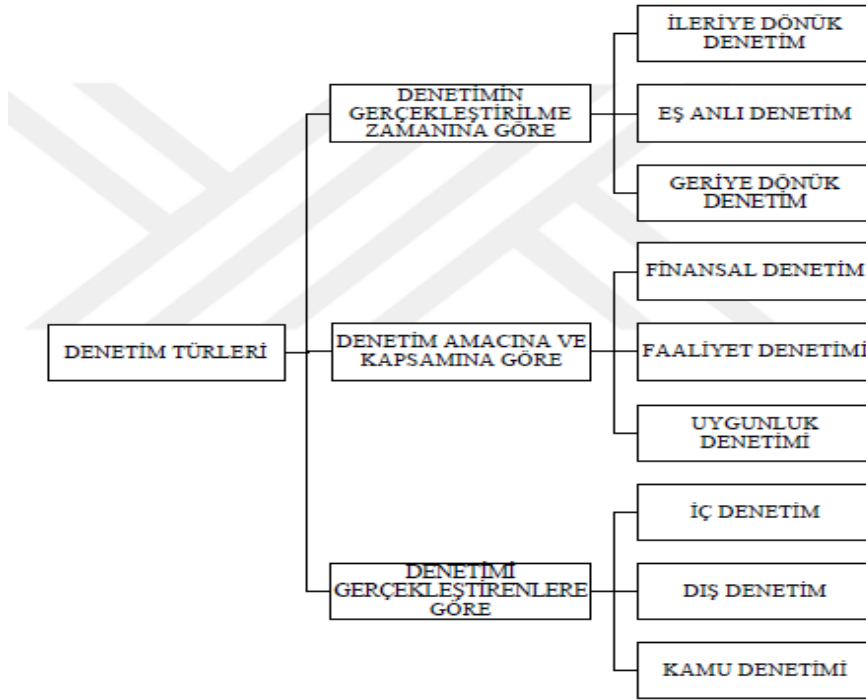
Bu şartlar yerine getirildiğinde denetimin gerçekleştirilebilmesi için etkili bir ortam oluşur. Denetimin temel amacı bahsedilen şartlar sağlandığı takdirde, örgüt dengesini sağlayarak örgütün içerisinde oluşturulmuş olan bir plan ve bu plan neticesinde alınmış olan kararlara uygun olarak işlemeyen kesim ve ya aksayan yönleri onarıcı bir tutum sergileyerek ortaya koymaktır (Tortop, vd., 2012, s. 112). H. Fayol, denetimin esas amacını örgütte karşılaşılan hata ve yanlış durumların bularak bunların tekrar edilmesinin önüne geçilmesi olarak nitelendirmiştir (Fayol, 2016, s.165).

Denetim ile elde edilmek istenen sonuç örgütün istek ve hedeflerine ulaşması konusunda yardımcı olunmasıdır. Denetim örgütün yapmış olduğu faaliyetleri irdeleyerek istek ve hedefler doğrultusunda ne değerinde bir gelişme kaydedildiğini ve bu bağlamda eksik yönler var ise bunların ortadan kaldırılması için çalışmalar yaparak, örgüt faaliyetlerinin ekonomik etkin ve verimli bir düzeyde işlemesine destek olur. Denetim yalnızca bir tespit

durum çalışması değil, eş zamanlı olarak denetim çalışmaları ile yapılan tespitler, analiz edilerek değerlendirmelere ulaşılmaktadır. Bu değerlendirmeler sonucunda bir takım düşünceler geliştirilerek örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmalarına bir katkı sağlamaktadır (Özer, 1993, s. 29-30).

2.1.3. Denetim Türleri

Denetimin birbirinden farklılık gösteren türleri bulunmaktadır. Denetim Bölümlendirmeleri, genel hatlarıyla denetimin gerçekleştirilme zamanına göre, amaç ve kapsamına göre, son olarak denetimi gerçekleştirenlere göre olmak üzere üç ana başlık altında gösterilebilir (Kavut vd., 2009, s. 35; Tokgöz vd., 2013, s. 43). Bahsedilen denetim türleri ve içerdiği alt başlıkları şu şekilde sıralanabilir:



Şekil 1. Denetim türleri şeması

Kaynak: (Kavut vd., 2009, s. 35; Tokgöz vd., 2013, s. 43)

Bu çalışmada Şekil 1’de belirtilen denetim türleri şemasında denetim türleri 3 ana başlıktan oluşmaktadır. Bu başlıklardan denetimi gerçekleştirenlere göre de kendi içinde üç farklı kategoriye ayrılmış olup, bunlardan biri olan iç denetimden bahsedilecektir.

2.2. İç Denetim

2.2.1. İç Denetim Tanımı

İşletmeler için işletmenin faaliyetlerini kapsayan verilerin veya bilgilerin kayıtları oldukça önemlidir. Bu kapsamda iç denetim faaliyetlerinin temelinde iki soru bulunmaktadır:

- İşletmelerde yapılan işlemler, üst yönetim ve işletmenin hissedarlarının amaç ve beklentilerine uygun bir şekilde mi gerçekleştirilmektedir?
- Gerçekleşen ve sonuçlanan işlemlere istinaden muhtelif bilgiler, eksiksiz ve doğru bir şekilde aktarılmakta mıdır?

Yukarıda verilmiş olan iki sorunun cevaplanabilmesi için işletmelerin içinden veyahut dışından yeterli donanım ve mesleki anlamda yetkinliğe sahip kişilerin denetim yapmaları ve bu denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlar halinde sunmaları gerekir.

İç denetime yönelik tanımlar göz önüne alındığında, iç denetim faaliyetlerinin ilk uygulamalarından bu yana kapsama alanının genişlediği görülmektedir. Dünyanın farklı yerlerinde görevlerini ifa eden iç denetçilerin mesleklerini genellikle bağlı buldukları kurum veya kuruluşların üst yönetimlerinin belirlemiş olduğu kapsamlara göre icra ettikleri bilinmektedir. Bu nedenle farklı mesleki kapsamdaki denetim uygulamalarını bir denetim tanımında ifade etmek oldukça zordur (Sawyer vd., 2003, s. 8).

Ortaya çıkan bu sorun, iç denetime ait farklı meslek örgütleri ve kuruluşlarının çeşitli iç denetim tanımlarını açıklamaları ile çözülmeye çalışılmıştır. Örnek olarak, Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association) iç denetimi, “bir kurum veya kuruluşun ekonomik faaliyet ve olaylar ile ortaya çıkan sonuçlarına yönelik ortaya koymuş olduğu savların, daha önceden belirlenmiş bazı kıstaslara uyumluluğunun objektif bir biçimde incelenmesi ve ortaya çıkan sonuçların ilgili kişilere bildirilmesini amaçlayan sistematik bir süreç olarak tanımlanmıştır” (Sawyer vd., 2003, s. 8).

Yapılan bu tanıma ilave olarak bazı tanımlamalar da zaman içerisinde kabul görmüştür. Amerika kökenli ve merkezi Florida’da bulunan, iç denetim mesleğinin en dinamik ve yetkili meslek kuruluşu olarak faaliyette bulunan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA) 1978 yılında iç denetim ile ilgili olarak yayımlanmış olduğu tanım şu şekildedir: “İç denetim, bir organizasyon dâhilinde kurulmuş, organizasyonun faaliyetlerini inceleyen ve değerlendirmeye tabi tutarak hizmet veren, bağımsız bir güvence fonksiyonudur” (Sawyer vd.,2003, s. 8).

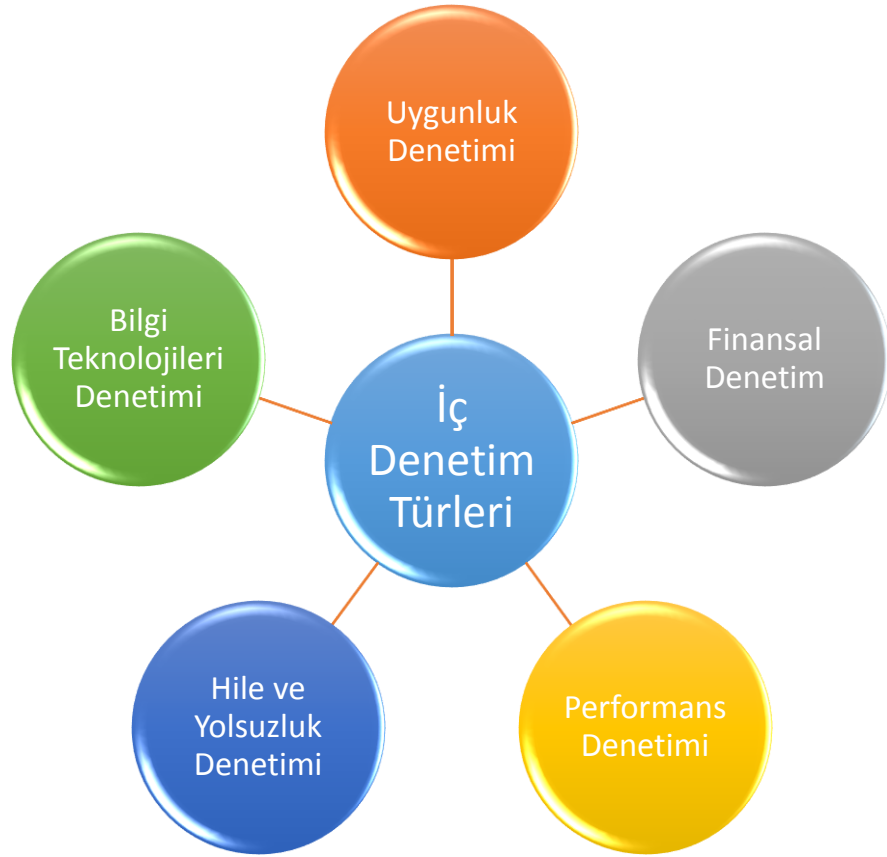
Fakat zamanla bu tanımla yetinilmemiştir. 1998 yılında IIA tarafından işletmelere yol gösteren uygulama kapsamının güncellenmesi, geliştirilmesi ve yürürlükte bulunan standartların da geliştirilmesi için “Mesleki Çalışma Grubu” (GTF) oluşturulmuştur. GTF’ nin yapmış olduğu araştırmalar neticesinde ise 1999 yılının Temmuz ayında aşağıda belirtilen iç denetimin tanımı IIA tarafından yayımlanmıştır. “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirebilmek ve bu faaliyetlere değer katmak amacını benimseyen, tarafsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. “İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirebilmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım oluşturarak kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”. Yayımlanan tanım yalnızca iç denetimin hedeflerini ve amacını açıklamakla kalmamakta, eş zamanlı olarak sorumluluklarını ve fırsatlarını da ifade etmektedir. Ayrıca bu tanımlama iç denetçilerin değer kazandırma misyonu ile risk, denetleme ve kurumsal yönetim konularını da ele almak suretiyle mesleğin ilerleyişi yönüne de kılavuzluk etmektedir. 1999 yılında ortaya konulmuş olan yeni tanıma göre iç denetim fonksiyonu, bir teminat sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan daha çok örgütün eğilimlerini dikkate alan ve örgütte yapılan işlemlerin etkinliği ve verimliliğine yönelik değer oluşturan bir faaliyet olarak görülmektedir (Krogstad ve Rittenberg, 1999, s. 27-33).

Bu tanımlara ek olarak IIA’ nın yapmış olduğu tanımın bir benzerini 2003 yılında İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Kurumu (Institute of Internal Auditors Research Foundation- IIA RF) da yapmış ve iç denetim faaliyeti risk yönetimi ve kurumsal yönetim faaliyetlerini, bu faaliyetlerin sorumluluklarını üstlenmeksizin kendi görev alanına almıştır. İç denetim standartları, Sarbones Oxley yasasıyla (SOX) birebir ifade edildiği gibi mali raporlamalar ve risk yönetiminin ifa edilme sorumluluğu üst yönetimin bünyesine aittir (Pehlivanlı, 2014, s.8). Özetle iç denetim, işletmeler ile ilgili olan her

türlü faaliyeti ve bünyesinde bulunan herkesi doğrudan etkileyen, işletme yönetiminin faaliyetlerde kontrol aracı olup, işletmenin değerini artırmaya yönelik önemli bir yönetim faaliyeti olarak işletmenin tamamına hizmet sağlamaktadır. İç denetim, işletme faaliyetlerini irdelemek ve irdelenen bu faaliyetleri değerlendirme amacı güden örgüt içerisinde tarafsız ve bağımsız örgüte hizmet eden danışmalık bütünüdür.

2.2.2. İç Denetim Türleri

İşletmelerin iç denetim faaliyetlerini 5 başlık kapsamında gerçekleştirirler (Şekil 2). Bu türler; finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, hile ve yolsuzluk denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir (Kagermann, 2008, s. 114).



Şekil 2. İç denetim türleri şeması

Kaynak: Henning Kagermann et al., Internal Audit Handbook Management with the SAPAudit

Roadmap, Springer-Verlag, Heidelberg, 2008, s.114.

İç denetim çalışmalarında uygulanan denetim türleri iç denetimin, örgüt içerisindeki yönetim olarak hesap verebilirliğini, etkili olarak yürütmesine fayda sağlayıp objektif ve

tarafsız bir biçim de sistematik ve düzenli olarak yaklaşmasına ve faaliyetlerini bu doğrultuda ilerletmelerine katkı sağlar. Bahsedilen denetim türleri, finansal bilgilerin gerçek ve güvenilir olup olmadığı, yapılan faaliyetlerin yönetmelikler ve kabul görmüş genel kurallar bütününe uygun olup olmadığı, yapılacak olan hile hataların önüne geçilmesi ve bilgi teknoloji sistemlerinin güvenli olup olmadığının incelenmesi yönünden iç denetime oldukça önemli fonksiyonlar sunar (Kiracı, 2010, s. 12-13; Adiloğlu, 2011, s.18-19).

2.2.2.1. Finansal Denetim

Finansal tabloların denetimi için kurumların; finansal tabloları, mizanları, gelir tabloları ve bilançolarının yahut finansal sonuçların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediğini anlama konusunda bir fikir vermektedir (Bozkurt, 2006, s.27).

İç denetim kapsamında ifa edilen finansal denetim, temel olarak örgütün finansal verilerinin ve finansal tabloların irdelenmesidir. Finansal denetim gerçekleştirilirken mali hesaplar, finansal tablolar ile birlikte finansal veriler toplanarak incelenir, bu kapsamda değerlendirilir ve böylelikle örgütün finansal verileri ve bilgileri analiz edilir. Yapılan analizin kapsamını verilerin uyumlu veya güvenilir olup olmadığını değerlendirmek oluşturmaktadır. İşletmelerin varlıklarını koruma amacı benimsenerek iç denetçilerin görüşleri bildirilir ve bildirilen bu görüşler sonucunda uygun raporlamalar yapılır (Kagermann, 2008, s. 118-127; Aslan,2010, s. 76).

2.2.2.2. Uygunluk Denetimi

Denetimlerin aranan özellikleri; belirlenen kurallar ve faaliyetler çerçevesinde uygunluğun test edilebilmesi, örgütün yerine getirdiği faaliyetlerde uygunluk denetiminin düzenli olması ve faaliyetlerin ilgili ve harici yönetmelikler, hukuk kuralları ve kurumun belirlediği hedefler ile uyumlu olup olmadıklarının irdelenmesidir (Başpınar, 2005, s.39).

Uygunluk denetimi; işletmelerin vergisel düzenlemelerde uyulması gereken belgelerin düzenli olup olmadığına, usullere ilişkin düzenlemelere uyulup uyulmadığına ve işletme yönetimi tarafından iç işlem olarak belirlenmiş kuralların uygulanıp uygulanmadığına yönelik denetim konularında yapılmaktadır (Cömert vd., 2013, s.15). Örneğin; işletme

yönetimi tarafından işletmenin sahip olduğu hammaddelerin stoklarından çıkartılarak üretime sevk edilirken, düzenlenmesi zorunlu olan ambar çıkış belgesi düzenlenip düzenlenmediği, bu belgelere göre üretime sevk edilen hammadde miktarlarının doğru tespit edilip edilmediği gibi konular uygunluk denetimi için örnek olarak gösterilebilir (Cömert vd., 2013, s.15).

İç denetim işletmelerin tüm faaliyetlerinde yönetmeliklere ve kurallara uygun olarak hareket edilip edilmediğine bakılan bir denetimdir. Örgüt, faaliyetlerini konulmuş kurallara uygun olarak gerçekleştirmeli ve uyulması zorunlu olan yönetmeliklere göre de hareket etmelidir. İç denetim kapsamında yapılan uygunluk denetimi ise bu yöndeki çalışmaları yerine getirmektedir. Denetimler sonucunda ortaya çıkan sonuçlar raporlar halinde ilgili yetkililer, gerekli kişiler, kurum ve kuruluşlara gönderilmektedir (Güredin, 2008: 17; Aslan, 2010: 76).

2.2.2.3. Performans Denetimi

Denetim türlerinden olan performans denetimi, faaliyet denetimi veyahut operasyonel denetim şeklinde de isimlendirilmektedir. İç denetim kapsamında gerçekleştirilen performans denetimi, işletmelerin faaliyetlerini yürütürken yararlandığı kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının incelenmesidir. Geçmişte yapılan faaliyetlerin incelenip değerlendirilmesi geleceğe yönelik gösterge olması esas alınmış ve yarar sağlaması amaçlanmıştır.

Faaliyet denetimi; işletmelerin örgütsel yapılarını, iş akışlarını, iç kontrol sistemlerini ve yönetimin başarılarını tespit etmeye ilişkin geniş kapsam içerisinde yapılan bir faaliyettir. Belirlenen hedef ve amaçlara işletmelerin ulaşip ulaşmadıkları ölçülmeye çalışılmakta, işletmelerin politikalarına ve belirlenmiş stratejilerine ilişkin amaçlarına ne kadar ulaştıklarını, yöneticilerin kişisel başarılarının derecelerini ve işletmelerin faaliyetleri ile ilgili finansal özellikte olmayan tüm konuları kapsamaktadır. Faaliyet denetimi faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerini nesnel olarak belirlemesi yönüyle finansal tablolar ve uygunluk denetiminden daha zordur. Faaliyetlerin etkinlik ve verimlilikleri işletmeden işletmeye hatta işletme içerisinde bölümden bölüme farklılıklar göstermekte olduğu için tek düze bir çalışma olarak düşünülmesi mümkün değildir. Örneğin, bir işletmenin faaliyet denetiminin amacı, satışlarındaki faaliyetlerin etkin ve verimli olması yönündeki hususların belirlenmesi iken; farklı bir işletmede faaliyet denetiminin amacı,

yeni bir makine alımı kararına etki eden bilgilerin geçerliliğinin ve yeterliliğinin belirlenmesi olabilir. Faaliyet denetimi mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu alabilir (Güredin, 2014, s.17-19).

“Faaliyet denetiminin temel amacı; işletmelerin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmektir”(Cömert vd., 2013, s.15). Yapılan bu tanımda etkinlik amaca ulaşmayı verimlilik ise, amaca ulaşmada bulunulan kaynakları verimli kullanmayı anlatmaktadır. Örneğin; işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken bir aksilik olmadan üretimin yapılması etkinliği, üretilen mamullerin minimum maliyet çerçevesinde üretilmesi verimlilik olarak nitelendirilebilir (Cömert vd., 2013, s.15). Faaliyet denetiminde de uygunluk denetimi gibi, yönetimin verdiği kararlara uygun hareket edilip edilmediği araştırılır, ikisini birbirinden ayıran temel fark ise faaliyet denetiminde sadece para ile ilgili düzenlemelerin değil parasal olmayan durumların da denetlenmesidir (Cömert vd., 2013, s.15-16).

Genel hatları itibarı ile faaliyetlerin etkin ve verimli bir hale gelmesi ve her zaman örgütün geliştirilmesine ilişkin bir denetimdir (Kagermann, 2008, s. 124-125; Kiracı, 2010, s. 13). Bir işletmenin faaliyet denetimini gerçekleştirmesinde; işletmenin iş süreçlerine, yasal hükümlere ve kurallara uygun olarak finansal tablolardaki güvenilirliğini ve mevcut iç kontrollerin kalitesini değerlendirmek temel amaçtır. Uygulanacak bu denetimde standart bir işleyiş olmamakla birlikte işletmelerin gayelerine göre farklılık gösterebilir. Burada denetçi kurumun tamamını kapsayacak iş süreçlerini ortaya koyarak bu süreçteki iyileştirme konusunda topladığı kanıtları ve kişisel görüşlerini belirtir ve bunların uygulanması ya da uygulanmaması ise yönetimin kararıdır.

2.2.2.4. Hile ve Yolsuzluk Denetimi

Örgüt içerisinde hile ve yolsuzlukla gerçekleştirilen işlemler örgüte uzun veya kısa vadeli olarak oldukça zarar verebilmektedir. İç denetimin esas amaçlarından bir tanesi de bu gibi yasa dışı işlemlerin önlenmesine ilişkin tedbirleri almaktır. Gerçekleştirilen denetimin amacı şüphe içeren, potansiyel sağlayan yahut gerçekleşmiş işlemlerin araştırılmasının yanında bu durumlar ortaya çıkmadan müdahale edilebilmesine katkı sağlamaktır. İç denetim; hile ve yolsuzluklar karşısında gereken önlemlerin alınmasına ve yasa dışı işlemlerin araştırılmasına ve hile ve yolsuzluğun önlenmesine yardımcı olmaktadır(Kagerman, 2008, s.135-136).

2.2.2.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

İç denetim kapsamında örgütün elinde bulunan veri ve bilgi sistemlerinin denetlenebilmesidir. Bilgi teknoloji sistemlerinin devamlılığı ile birlikte altyapısında bulundurduğu mevcut durumlar ile eş zamanlı olarak bilgi sistemlerinin örgüt için güvenilirliğinin olup olmadığı da incelenip nitelendirilmelere tabi olmaktadır. Elde edilen veri ve bilgiler kayıt altına alınırken bilgilerin güvenilirliği ile birlikte birebir gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı, aktarılan bilgilerin ne denli korunup korunmadığı ve son olarak oluşabilecek hata, hile ve risklere karşı alınmış önlemlerin yeterlilik düzeylerine yönelik denetimlerinin yapılmasıdır (Ramamoorti, 2003, s. 3; Kiracı, 2010, s. 6). Bilgi teknolojileri sisteminde ortaya çıkabilecek yolsuzluklar üç başlık altında sınıflandırılabilir (Kandemir, Kandemir, 2012, s.54):

- Kurumların çıktılarında karşılaşılabilecek usulsüzlükler
- Kurumların girdilerinde karşılaşılabilecek usulsüzlükler
- Süreçlerde karşılaşılabilecek usulsüzlükler

Bu usulsüzlüklerde örnek olarak; işletmenin iş hayatı için faydalı iç bilgilerinin verilmesi yahut ticari raporların alınabilmesi çıktı usulsüzlüğüne, işletmelerin geçmiş veya mevcut veri sistemlerine hatalı veya hileli bir şekilde girişi yapılan bilgiler ise girdi usulsüzlüğü arasında gösterilebilir.

2.2.3. İç Denetimin Kapsamı

Uluslararası İç Denetim Standartları'nın iç denetim hizmetlerinin kapsamına yönelik öncülük yaptığı Performans Standardına 2110. A2'de ulaşmak mümkündür. Verilen standarda göre; iç denetim uygulamaları örgüt veya kurumun yönetsel durumlarını, yapmış oldukları faaliyetleri ve bilgi teknoloji sistemlerinin etkisi altında kalınabilecek riskleri aşağıda belirtilen maddeleri dikkate alarak değerlendirmelidir(TİDE, 2008, s. 26):

- Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü
- Operasyonların etkinliği ve verimliliği
- Varlıkların korunması
- Yasa, düzenleme ve sözleşmelere uyum

İç kontrol hedefleriyle olan uyuma dikkat edilerek, yukarıda verilen dört maddenin iç denetimin temel kapsamının örgütün faaliyetleri ile birlikte yönetimine istinaden oluşan riskler ve bunlara ilişkin uygulanacak veya alınacak kontrol tedbirleri olduğu sonucuna erişmek mümkündür. Verilen dört madde incelendiğinde iç denetim kapsamının nasıl bu maddeler etrafında şekillendiği görülmektedir. Dünyada genel olarak iç denetime yönelik en önemli rolün, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi olduğuna kanaat getirilecek olursa, belirtilen dört madde de genel olarak dünyada kabul gören asgari kapsamlar olarak değerlendirilebilir(TİDE, 2008, s.26-27).

2.2.3.1. Finansal ve Operasyonel Bilgilerin Güvenilirliği ve Bütünlüğü

Finansal ve operasyonel bilgi ve verilerin güvenilir olup olmadığına doğru bir bilgi bütünlüğünün oluşup oluşmadığına yönelik incelemeleri iç denetçiler gerçekleştirmektedir. Örgüt içerisindeki bilgilerin tanımlanmasına, kontrol edilip bölümlendirilmesine, ölçülmesine ve raporlanmasına yönelik uygulanan yöntemleri de incelemektedirler (Karademir, 2018, s.63).

2.2.3.2 Operasyonların Etkinliği ve Verimliliği

İç denetçilerin örgüt içerisindeki kaynakların ekonomik, etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığına yönelik inceleme yapmaları gereklidir. Aynı zamanda amaç ve hedefler doğrultusunda operasyonlar veya plan-programları irdeleyerek ulaşılan sonuçların birbiri ile uyumlu olduğuna, yapılan operasyonların ise planlandığı gibi amaç ve hedeflere yönelik yürütülüyor olduğuna istinaden güvence vermelidirler. Verimlilik daha az girdi ile aynı miktar çıktının elde edilmesi veyahut aynı oranda girdi ile çok daha fazla çıktının elde edilmesi iken, etkinlik örgüt içerisindeki hedeflere erişme durumudur. İç denetçiler tüm bu durumları göz önüne alarak, sistem olarak süreçlere giden yolda kaynakların(insan, hammadde, bilgi, veri, teknoloji, finansal) hangi durumları oluşturduğu yahut hangi sonuçları ortaya koyduğu ve bu sonuçların hedeflenen kriterler çerçevesinde elde edilip edilmediğini incelerler(Karademir, 2018, s.64).

2.2.3.3. Varlıkların Korunması

İç denetçilerin, örgütlerin var olan mevcut varlıkları ve bunların korunması için alınan önlemleri sorgulamaları gerekir. İç denetçilerin yükümlülükleri varlıkların korunmasına

yönelik prosedür ve politikaların mevcut düzeyde yeterli olup olmadığını, alınmış olan iç kontrol önlemlerin etkinliğini, varlıkların örgütün mali ve operasyonel kayıtlar ile eşleşmesi ile ilgili durumları içermektedir(Karademir, 2018, s.64).

2.2.3.4. Yasa, Düzenleme ve Sözleşmelere Uyum

İç denetçiler örgütün yönetimini, örgütün faaliyetlerini, uygulamış oldukları politikaları, plan ve prosedürleri, çalışanlarının örgüt içerisindeki davranışlarını ve tavırlarını, örgütün mevcut yasalar ve düzenlemelere uyumu için geliştirilen sistemi ve kurulmuş olan düzeni irdelemek ve örgüt için ne kadar etkin olup olmadığını inceleyip değerlendirmek ile mükelleftir. Yapılan tüm bu düzenlemelerin örgütün faaliyet ve operasyonlarının rapor edilmesi üzerinde yadsınamaz bir tesiri bulunmaktadır. Bu tesirlerin olmamış gibi düşünülmesi önemsenmemesi örgüt için birbirinden farklı güven, itibar ve mali kayıplarla karşı karşıya kalınmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu sebeplerden dolayı iç denetim kapsamının yasal düzenlemelere uygunluk özelliği son yıllarda oldukça geniş yer bulmuş önemli bir unsur olarak ilgi toplamaktadır(Karademir, 2018, s.64).

(Venables ve Impey, 1988, s. 7) iç denetime yönelik yapılan tanımlamaları göz önünde bulundurarak iç denetimin kapsamına giren faaliyetleri aşağıda verildiği gibi belirtmişlerdir:

- İç kontrollerin yeterliliğini sağlamak,
- Kayıtların güvenilirliğini denetlemek,
- Yönetimin vermiş olduğu karar ve politikalarını zoraki kılmak,
- Örgüt içerisindeki olası hata ve hileleri gün yüzüne çıkarmak ve bunların olmasının önüne geçmek,
- Üst yönetime bağlı kalarak görev almak,
- Raporlama prosedürlerini olması gerektiği gibi uygulayıp yerine getirmek.

İç denetim faaliyetlerinin kapsamı; örgütün benimsemiş olduğu politikaların, prosedürlerin, sahip olduğu varlıkların, kaynakların ve teknolojilerin, örgütün yapısının ve işleyişinin, insan kaynaklarının, personelin, uygulamış oldukları sistemlerin ve iç kontrollerin, faaliyetlerin, eylemlerin, iş süreçlerinin tamamını kapsamaktadır. Belirtilen bu maddelerin tamamının incelenmesi, değerlendirilmesi, geliştirilecek yönlerin belirlenmesi aksayan yönlerin ise iyileştirilmesi ve örgütün finansal ve finansal olmayan

durumlarının tamamını içerisinde barındırmaktadır. Özetle iç denetim örgütün yönetimi için danışmalık hizmeti ve güven sağlamakla görevlidir(Karademir, 2018, s.65).

2.2.4. İç Denetimin Amacı

Genel olarak, kurumun sahip olduğu varlıkları karşılaşılabilecekleri her türlü zarara karşın ne kadar korunduğunu veya korunmadığını ve faaliyetlerinin, saptanmış politikalar eşliğinde uygun bir şekilde ifa edilip edilmediğinin araştırılması iç denetimin amacıdır(Güredin, 1994, s.15). Diğer bir tanımda; iç denetimin esas gayesi, bir kurumun belirlemiş olduğu politikalar ve prosedürlere uygun olarak sahip olduğu varlıkların, yeterince korunduğunu veya korunmadığını belirlemektir (Çakmak,2006, s.21). Kurumların amaç ve belirledikleri hedeflerin gerçekleşmesine yardımcı olmak ve böylelikle kurumun değerini artırmak amacıyla; iç denetim hizmetleri, denetim komiteleri ve yönetim kurulları oluşturulmaktadır. Bunlar dikkate alındığında iç denetimin amacı, araştırmalar yapmak, incelemek, faaliyet analizlerini değerlendirip yol göstererek örgüt yönetiminin tüm sorumluluklarının üyelerin tamamıyla birlikte etkili şekilde gerçekleştirebilmeleri için yardımcı olmaktır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 33).



Şekil 3. İç denetimin odağı şeması

Kaynak: (Karademir, 2018, s. 61)

Şekil 3’de verilen iç denetimin odağı; işletmenin faaliyetlerinin kontrol edilmesi, yönetim süreçleri ve işletmenin sürekliliğini sağlamak için yardımcı olan unsurlar olarak görülmesi gerekçesiyle işletmenin karlılığının sağlanabilmesi için tüm bunların denetimlerinin yapılması gereklidir. İç denetim işletmenin risk unsurlarının yönetilmesi ve yönetim süreçlerinin etkin olup olmadığını değerlendirerek kontrol edilmesi ve yapılan kontrollerle birlikte gereken müdahalelerin yapılmasına olanak sağlamaktadır (Aras, 2006, s. 18).

ECIIA’a (2005) göre iç denetimin temel esası olarak görülen hususlardan bir tanesi, risk yönetim süreçlerinin eksiksiz olarak yapıldığının etkin ve verimli ilerlendiğinin üst yönetime tarafsız olacak şekilde güvence sağlamasıdır. İç denetim faaliyeti, işletmenin üst yönetime karşı sorumluluklarını ve görevlerini ifa edebilmesi için yol göstererek işlerin yürütülmesinde danışmanlık yapar ve tüm bunların yerine getirilmesine olanak sağlar. Bu konuda aynı görüşlere sahip olan Uzay’a (1999, s. 36) göre, iç denetimin temel amacının, işletmeye faydalı olmak için denetim faaliyetlerini devam ettirmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını etkin bir şekilde ifa edebilmelerinde onlara fayda sağlamak olduğunu belirtmiştir.

İç denetimin temel amaçları ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde şu şekilde sıralanabilir: (Kiracı, 2010, s. 11-12; Bozbaş, 2014, s. 119; Venables ve Impey ,1988, s. 7-9)

- Üst yönetimin faaliyetlerini sürdürebilmesi için amaç ve hedeflere ulaşmalarında yol gösterici olmaktır.
- İç kontrol sisteminin ve diğer kontrol süreçlerinin uygulanabilmesi için etkin olup olmadığını, yeterlilik düzeylerini ve birbirleriyle olan tutarlılığını inceleyip değerlendirme yaparak, örgüt faaliyetlerinin doğru, etkin ve verimli olabilecek şekilde faaliyetlerin devam edebilmesini sağlamaktır.
- Örgütün var olan kaynakları ve varlıklarını amaçlarına uygun olacak şekilde en etkin ve verimli düzeyde kullanılmasını sağlamak ve rastlanılabilecek tüm olası zarara karşı güvence altına alıp korumaktır.
- Yasal prosedürlere performans programlarına, işleyen planlara, programlara ve yönetmeliğe uygun olarak faaliyetlerin yürütülmesini, verilerin ve bilgilerin doğru olup olmadığını incelemek ve bütünlüğünü oluşturarak ulaşılabilir olmasını sağlamaktır.

- Örgütün karşılaşılabileceği olası hile ve her türlü hatanın kötüye kullanılıp kullanılmadığını irdelemek ve karşılaşılmamasını önlemek. Ayrıca risklere karşı yönetim süreçlerinin etkili olup olmadığını inceleyip bunları değerlendirerek karşılaşılan riskleri yönetebilmek ve yönetime yardımcı olarak onlara danışmalık yapmaktır.
- Tüm bunlar yapılmış olarak etkin bir raporlama sisteminin oluşturulmuş olması ve yapılan araştırmalara yönelik raporların sunmaktır.

Yukarıda bahsedilmiş olan bilgilerin değerlendirip iç denetime yönelik bir rapor oluşturulmasında temel amaç; kurumsal yönetişim, risk yönetimi ve kontrollerin tamamının etkin olup olmadığını inceleyerek eksiklikler varsa giderilerek geliştirilmesidir (Coram vd., 2008, s. 46-50). Tüm bunlar dikkate alındığında iç denetim şirketlerin karşılaşılabilecekleri tehditleri, fırsatları ve riskleri tahmin edebilmelerini ve görmelerini sağlar. Aynı zamanda şirkete katma değer yaratacak faaliyetlerin iş süreçlerinin işleminde, kaynakların kullanımlarında etkin ve verimli olmalarını sağlaması iç denetimin esas amaçlarından biridir.

2.2.5. İç Denetimin Unsurları

“İç denetimin yapılan tanımları iç denetimin unsurlarını da içerisinde barındırmaktadır. Bu doğrultuda iç denetim tanımları çerçevesinde iç denetimin unsurları şu şekilde sıralanabilir: Bağımsız olması, tarafsız olması, yönetime güvence sağlaması, yönetime danışmanlık hizmeti sunması, sistematik olması, kendi disiplininin bulunması, reaktif değil proaktif bir yaklaşımı olması ve değer katmasıdır. İç denetimin sayılan bu öğeleri aşağıda açıklanmıştır” (Evin, 2019, s.35).

Bağımsız Olması: İç denetimin objektif olması, tüm faaliyetlerinin etkin, verimli ve doğru bir şekilde tarafsız olarak yapılmasına imkân tanımaktadır. Bu sebeple gerçekleştirilecek ve sonuçlanacak faaliyetlere yönelik yapılacak müdahalelere imkân tanır (IIA, 2016, s. 4-5).

Tarafsız Olması: İç denetim faaliyetlerini gerçekleştirenlerin tarafsız ve objektif bir şekilde hareket etmelerini ve böylelikle örgüte bir değer kazandırılmasını sağlayarak iç denetim faaliyetinin dürüst ve güvenilir bir şekilde yapılmasına olanak sağlar (Mengi, 2016, s. 11).

Tufan'a (2012, s.32) göre, iç denetimi yerine getiren mesleklerinde uzman olan kişilerin, iç denetim standartlarını göz önünden bulundurarak uygun ve bağımsız bir şekilde değerlendirmeler, yorumlamalar ve incelemeler yapmaları görevlerini tarafsız bir şekilde yerine getirdiklerine dair vermiş oldukları güvencedir.

Güvence Sağlaması: Denetim faaliyetinin temelini oluşturan unsurlarından olan güven, iç denetimin içerisinde de kendine oldukça geniş bir alan bulmaktadır. Örgüt için risk oluşturabilecek durumların nasıl kontrol edildikleri incelenir değerlendirilir, amaç ve hedeflerine ulaşmaları doğrultusunda örgüte bir güven ortamı sağlar. Yönetim ve yönetim süreçlerine ait bilgileri depolayarak objektif ve tarafsız bir şekilde inceleyip değerlendirmede bulunması iç denetimin güvence işlevinin özelliklerindedir (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 123; Adiloğlu, 2011, s. 9-10).

Danışmanlık Sunması: Örgüt faaliyetlerine yardımcı olabilmek ve değer kazandırmak amacıyla; iç denetimin yerine getirdiği faaliyetler sonucu ulaştıkları bilgiler doğrultusunda üst yönetime yapıcı nitelikte önerilerde bulunarak, yol göstererek ve geliştirerek ileriye götürmek amacıyla örgüte danışmanlık sunmaktadır (Mengi, 2016, s. 9).

Sistemik Olması: İç denetimin kendi içerisinde bir sisteme sahip olması, yapılan veya yapılacak olan tüm faaliyetlerin düzenli bir şekilde dinamik ve verimli işlenebilmesine böylece kendi içerisinde bir uyumun yakalanmasına olanak sağlamaktadır (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 123).

Disiplin Olması: İç denetimin kendisine ait bir disiplin anlayışının bulunması, örgüt içerisinde uyumlu şekilde ilerlenmesine, kurallara göre hareket edilmesine ve etik kurallara uygun davranılmasına imkân sağlamaktadır. Bu durum iç denetim faaliyetlerinin aksamadan eksiksiz ve düzgün şekilde ilerlemesine olanak sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011, s. 11).

Proaktif Olması: Mevcut durumun güvence altına alınması, daha iyi hale gelmesi için değer kazandırma ve danışmanlık gibi hizmetler neticesinde karşılaşılabilecek risk ve hataların önlenmesinde gereken önlemlerin belirlenmesi-alınması, yönetilmesi iç denetimin reaktif değil de proaktif bir sistem olduğunu göstermektedir. İç denetimin proaktif olması olay gerçekleşmeden önce önlenme işlevini sağlayan ögesi olarak ifade edilir (Tığdemir, 2016, s. 11).

Değer Katması: Örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmalarında örgüte yardımcı olması ve örgüt faaliyetlerini geliştirerek yerine getirmesi, yönetime katkılarda bulunması ile gerçekleşmektedir (Mengi, 2016, s. 11).

2.2.6. İç Denetimin Yararları

Örgüt için iç denetimin sağladığı yararlar aşağıdaki gibi verilmiştir (Pehlivanlı, 2010, s. 18)

- **Güvenilir veri ve bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasına imkân sağlar,**

İç denetimin etkinliği ve iç kontrol sisteminin etkinliği arasında doğrudan bir bağlantı bulunmaktadır. Örgüt etkin olan bir iç kontrol yapısına sahipse iç denetimin etkinliği de bir o kadar yüksek olacaktır. Böylece işletmeye ilişkin bilgi sahibi olmak isteyen kişilerin doğru ve güvence veren bilgilere ulaşması sağlanacaktır.

- **İşletme varlık ve kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır,**

İşletmede dinamik bir iç denetim sistemine sahip olunması işletmede bulunan varlık ve kayıtlarının daha ileri seviye de korunmasını sağlar.

- **Verimliliğin artması ihtiyacı karşılanır,**

İç denetimin aktif bir şekilde çalışıyor olması durumunda yetersiz faaliyetlerin en aza indirgenmesini sağlar.

- **Üst yönetim tarafında belirlenen politikalara uyum sağlanır.**

İç denetimin yukarıda sağlanan yararlarını yönetime sunabilecek başka bir sistemin varlığı bulunmamaktadır. Bunlara ek olarak dışarıdan alınabilecek vergi danışmanlığı hizmeti, bağımsız denetim hizmeti ve ya yönetimin süreçleri üzerine kalite danışmanlığı bu yararları sunmamaktadır. Bunların örgüte sağlayacakları faydalar iç denetimden genelde farklıdır. İç denetim; yerine başka bir sistemin konulamayacağı bir hizmet olduğu için iç denetim faaliyetlerine farklı seçenek sunup telafi sağlayacak bir mekanizma mevcut değildir.

3. İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. Kontrol Ve İç Kontrol Sistemi Kavramı

“Kontrol kavramı Latince ‘contrarotula’, İngilizce’de ise denetim ile ilgili olan ‘control’ sözcüğünden gelmekte olup Türk Dil Kurumu tarafından ‘Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma’ olarak ifade edilmiştir (Türk Dil Kurumu) ”.

Kontrol, işletmenin yönetimi için önemli olan beş fonksiyonun sonuncusunu oluşturmaktadır. İşletmenin görevlerinin yerine getirilmesinde yeterlilik düzeyini ölçer, yerine getirilmeyen durumların nedenlerini araştırarak eksiklerin giderilmesi için gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olan faaliyetlerin izlendiği süreç olarak nitelendirilmektedir (Özten ve Kargın, 2012, s.121).

Kontrol çalışması örgütün bütün üretim, pazarlama, tedarik, finans, insan kaynakları, halkla ilişkiler vb. faaliyetlerini kapsayan geniş bir alandır. Bahsedilen tüm işlevler örgütün tüm birimlerini içine alarak işlerin planlanmaları, yürütülmeleri, denetlenmeleri ve son olarak da kontrol edilmeleri gereklidir (İbiş ve Çatıkkaş,2012, s.96-97).

Özetle kontrol, bir işletmenin yapmış olduğu faaliyetlerinin içerisinde bulunup kurgulanan hedef ve gerçekleştirilebilen hedef arasında kıyaslama yapan ve eksiklikler var ise bunların giderilmesi yönünde önlemlerin alınmasına ilişkin sürece verilen isimdir. Yönetim fonksiyonu olan kontrol esasında iç kontrol sistemini oluşturmaktadır (Yetiş, 2017, s. 5). İç kontrol sistemi; işletmede yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının işletmelerin mali raporlarının, güvenilir ve doğruluğu üzerine dikkatlerin çekilmesine sebep olmuştur. İşletmenin iç kontrol sistemlerini oluşturması ve bu sistemin etkin olarak işlemlerini sağlaması, örgüt faaliyetlerinin verimli ve etkin çalışmasını aynı zamanda mali raporlarında güvenliğinin üst düzeye taşınmasını amaçlamaktadır (Fındık, 2016, s.640-662).

İç kontrol sisteminin farklı yetkililer tarafından yapılan birden fazla tanımı bulunmaktadır. COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) Sponsor Organizasyonlar Komitesi’ nin yapmış olduğu tanımda, denetçi kuruluş ve düzenleyici yetkililer tarafından kabul edilmiştir. COSO iç kontrol sistemi tanımı için; “ bir kuruluşun veya işletmenin üst yönetimi, yönetim kurulu yahut diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerinde içinde bulunduğu, yapılan faaliyetlerin etkin ve verimli olması,

yasa ve hükümlere, düzenlemelere uyumu ve mali raporlamalarının güvenilir olması başlıklarında sınıflandırılarak, bu belirtilen üç amaca ilişkin güvence sağlayan bir süreç olarak nitelendirilmiştir’’(COSO, 2011). Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (International Federation of Accountant-IFAC) tarafından yapılan tanıma göre iç kontrol sistemi (Aktürk ve Kılıç, 2015, s.6555-6611):

- İşletme varlıklarının korunması,
- Hata ve hilelere yönelik önlemlerin alınması,
- Mali bilgilerin dürüst ve doğruluğunun şartlarını sağlayabilmesi,
- Örgütün işlevlerinin yönetimin uyguladığı prosedürlere uygun olarak yapılması, amaçlara ulaşmada faaliyetlerin etkin ve usullere uygun olarak yürütülebilmesine yardımcı olan politika biçiminde tanımlanmıştır.

Başka bir iç kontrol tanımının da ise Uluslararası Denetim Standartları (UDS); işletmenin hedeflerine erişmesine imkân sağlayan şirketin üst yönetiminin belirlediği bütün yöntem ve izlediği politika olarak ifade edilmiştir (Aksoy, 2010, s. 290). İç kontrol sistemi, işletmenin mali tablolarının güvenilirliğinin artmasını amaçlayan ve işletmenin tamamını ele alan bütün faaliyetlerini içerisine dâhil eden bir sistem olduğu söylenebilir. İç kontrol sisteminin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (COSO, 2011):

- İç kontrol bir süreçtir.
- Faaliyetlerin ayrılmaz bir parçasıdır. İşletmeden farklı bir sistem gibi düşünülmesinden çok yönetimin işlemlerini düzenlenmesinde ve yönlendirmesinde kullanılmasına ihtiyaç duyulan elemanlardan biridir.
- Sistemin hayata geçirilmesi aşamasında işletmenin üst yönetiminden en alt birimine kadar bütün kişilerde etkisi vardır.
- Güvenilirlik garantisi vererek yeterli düzeyde güvenceyi işletmeye kazandırmaktadır.
- İç kontrol sistemi bütün işletmelerin faaliyet ve yapılarına göre farklılıklar göstermektedir.

Dinamik bir iç kontrol sisteminin var olması işletme için; mali olayların güvenilir ve doğru şekilde işlenmesi, her türlü zarara karşı korunması, personelin doğru şekilde yönetilmesi, veri ve bilgi güvenilirliğinin sağlanması, işletmenin içindeki veya dışındaki

her türlü düzenlemelere uygunluğunun sağlanması vb. faydaları kazandırmaktadır (Ömürbek ve Altay, 2011, s.379-402).

İç kontrol sisteminin ne olmadığı konusu aşağıda verilen öğelerle ifade edilmeye çalışılmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.98):

- İç kontrol sistemi, iç denetim işlevi değildir.
- İşletmeler için finansal açıdan ön kontrolü oluşturmamaktadır.
- Yazılı olan usullerle başlamayıp güçlü bir iç kontrol ortamıyla başlar.
- Finansal ve finansal olmayan tüm işlevleri kapsamaktadır.
- Bürokrasiye sahip olan iç kontrol tüm işlevlerin bir parçası olarak, işletme personellerini yavaşlatmaz.
- İşletmenin sadece finansal bölümleri tarafından yapılan bir iş olmayıp, iç denetçiler tarafından ifa edilmesi gereken bir görev de değildir. İşletme yönetimi iç kontrol sisteminin asıl sahibidir. Mali birimler ve bu alanda hizmet veren iç denetçiler ancak yönetime fayda sağlamaktadır.
- İç kontrol sistemi her birimde kurulabilir.
- İç kontrol sistemi etkin olmasına karşın şirket kaynaklarının verimli kullanılmasına, hile veya hata yapılmayacağına ve mali tabloların doğruluğuna her daim güvence sağladığı sonucuna ulaşmak doğru olmaz. Çünkü iç kontrol kesin güvence vermeyip, işletmenin hedeflerini ne kadar başaracağına yönelik makul güvence vermektedir.

3.2. Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Türleri

Kontrol işletmenin yerine getirmek için hedeflediği faaliyetlere erişmesine olanak sağlayacak tedbir ve usuller bütününe denmektedir (Elitaş, 2003, s.34). Kontrol kavramının tanımından da anlaşıldığı üzere işletmenin genelinde ölçülebilen, düzeltilme olanağı olan her çalışma ve her üretim faktörü kontrolün konusu içerisinde yer edinmiştir. Kontrollerin birçok çeşidinin mevcut olmasıyla beraber aşağıda yer verilen üç başlık altında toplanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.97):

- İşletmenin işlevi olarak ifade edilen etkinliklerin (pazarlama, üretim, muhasebe ve finansman.) kontrolünün yapılması,
- İşletme yönetiminin kontrolü,

- İşletme de faaliyette bulunan bölümlerin kontrolü,

Kontrol türler; yapıma amacına ve adımlarına yönelik kontrol türleri; tespit edici, önleyici, boşluk doldurucu, düzeltici ve yönlendirici olarak beş grup altında toplanmaktadır. Her birinin açıklaması aşağıda belirtilmiştir.

Tespit Edici/Ortaya Çıkarıcı (Detective) Kontroller: “Tespit edici kontroller diğer ismiyle saptayıcı kontroller, işletme varlıklarının korunmasına yöneliktir” (Usul, vd., 2011, s.48-54). Tespit edici kontroller işletmenin mevcut varlıklarını, personellerin işletme içerisindeki alacak borç ilişkisinin ne durumda olduğunu belirlemektedir. Eksik yapılan işler, hatalar yahut hileler söz konusu olduğunda ne zaman, nerede, kimler tarafından yapıldığını ortaya çıkarmaya yönelik yapılan kontrollerdir (Kaval, 2005, s. 129). Saptayıcı kontroller işletme içerisinde bir sorunla karşılaştığı zaman kaynağının ne olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

Önleyici (preventive) Kontroller: İşletme sisteminin etkin olarak çalışması ve güvence altına alınması için uygulanan bir kontrol çeşididir. Etkin bir kontrol tablosu oluşturmak, görevlerin ayrılığı ilkesini uygulamak, tecrübeli personel iş olanağını sağlamak, işletmede yaşanması istenilmeyen durumlarla karşılaşmamak için önleyici kontroller örnek olarak verilebilir (Kaya, 2009).

Boşluk Doldurucu/Telafi Edici (Compensating) Kontroller: İşletmeler için boşluk doldurucu kontroller tespit edici kontrollere nazaran kapsam alanı dar olan, kısa süreli olan ve genelde işlemler sonrası gerçekleştirilen kontrollerdir. İşletmedeki kapsamı; örgüt içerisinde fazladan birim veya birimlerin kurulması, yönetimin eksik yahut işleyen stratejik durumlar için direk müdahale edebilmesi böylelikle gerekli tedbirlerin alınmasına yönelik durumları oluşturmaktadır (Kaya,2009; Kaval, 2005, s. 130). Görüldüğü üzere işletme içerisindeki kontrollerin bazıları karşılaşılan sonuçları aksine çevirmeye yönelik ya da tekrar yaşanmasını önlemeye yönelik, kimi eksik veya yaşanılması istenmeyen durumlardan önce karşılaşılabilecek olayları önlemek için kimi ise karşılaşılabilecek istenmeyen durumlar yaşandığında neticeleri tanımlamak için düzenlenmiştir (Özen, 2010, s. 11-12).

Bahsedilen bu kontroller ile birlikte işletme personeli sorumluluklarını nasıl yerine getireceği, neyi nasıl yapmaları gerektiğinin bilincinde olurlar. Personelin negatif tavırlar içerisinde olmaları durumunda bu kontroller sayesinde olumsuz davranışların ortaya

çıkardığı sonuçların kim tarafından oluşturulduğu, zararların boyutları tespit edilir ve basit bir şekilde anlaşılır düzeye gelir (Kaval, 2005, s. 130).

Düzeltilici (Corrective) Kontroller: İşletme içerisinde oluşan sorunlara zamanında müdahalede bulunulmasına ve çözümlenmesine ilişkin kontrollerdir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.97-98). Gözlem ve düzeltme, yönetim faaliyetleri bu kontrol türüne örnek gösterilebilir. Örneğin işletmede yaşanan bir yangın için yangın söndürme cihazları bu kontrol türünün içerisinde yer almaktadır.

Yönlendirici (Directive) Kontroller: İşletmenin gayelerine ulaşmalarında rehberlik hizmeti sunan kontrol türüdür. Personelin olumlu şekilde işletme hedeflerine yönelmesi için motive edici durumların uygulanmasıdır. Örneğin; işletmenin bütçe uygulamaları göz önüne alınarak hedeflerine ulaşan personelin ödüllendirilmesi (Kaya, 2009; Kaval, 2005, s. 130).

3.3. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Var Olmasının Önemi, Amacı ve Yönetim Modeli Olarak Tanımlanması

İşletmeler ilgili kişilere gereken güveni sağlamak amacıyla iç kontrol sistemini oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi, örgütün finansal verilerinin doğru bilgileri aktarmasını ve güvenilir olmasını sağlama, varlıklarını koruyarak kayıpları önleme, işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırma, yönetim politikalarına bağlılığı sağlama olmak üzere verilen amaçları yapacak şekilde işletme yapısını, politikasını ve prosedürünü oluşturmaya çalışmaktadır (Bozkurt, 2006, s. 122-123). İşletmenin varlıklarını korumak, faaliyetlerin yönetmeliklere uygunluğunu, dinamik ve verimli çalışmasını sağlamak ve finansal tabloların doğruluğuna ilişkin oluşturulan iç kontrol sistemi işletmeler için fazla önem arz etmektedir.

İç kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Usul, 2013, s. 95-97):

- Örgütün faaliyetlerinin devamlılığını sağlama; işletmelerin temel gayesi olan devamlılığı sağlamak için işletmenin sahip olduğu kaynakların doğru kullanılması, karşılaşılabilecek her türlü risklerin önceden değerlendirilmesi gerekir. Bunlar içinde dinamik bir iç kontrol sisteminin var olması zorunludur.
- İşletmenin sahip olduğu varlıkların korunmasını sağlama; işletme varlıkları hata, hile, savurgan davranılmaya ve yanlış şekilde kullanılmaya oldukça uygundur. İç

kontrol sistemi tüm bunlara karşı tedbir alabilme ve işletmenin amaçlarına uygun çalışabilme olanağı sunmaktadır.

- Yönetimsel olan politikalara itaati sağlama; bir işletmenin mevcut başarısı, yönetimin yerinde ve doğru kararlar alarak, personelinin işletmeyi benimsemeleri, özverili ve belirlenen gayeler doğrultusunda çalışmaları motivasyonlarına bağlı bir unsur olup bu motivasyonlar işletmenin iç kontrol sistemi ile sağlanabilmektedir.
- Karşılaşılabilecek risklere yönelik tedbirler alma; her zaman bir risk unsuru altında olunabileceğinin kabul edilmesiyle risklerin bu sistemle birlikte tanımının yapılabilmesi, gerekli tedbirlerin alınmasıyla beraber değerlendirilip kontrol altına alınabilmesi ve gözlemlenmesi sağlanmaktadır. Bu durum sayesinde karşılaşılabilecek riskler için tedbir alınıp önlenir yahut doğru şekilde yönetilip işletmeye olan etkisi en aza indirilmeye çalışılır.
- Mali tabloların ve raporların güvenilir olması; işletmenin içinde veya dışındaki kişilerin doğru karar alabilmelerinde önem verdikleri ilk husus güvenilir ve doğrulanabilir bilgiye sahip olarak hazırlanan raporlardır. İç kontrol sistemi bu hususun yerine getirilmesi imkânını sağlamaktadır.
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olarak ilerlemesi; işletme içerisinde iç kontrol sistemi, işletmenin faaliyetlerini, görevlerini dinamik bir şekilde ifa edebilmesini ve yerine getirilmesini sağlamaktadır. İşletme için faaliyetlerin amaca uygun nitelikte yerine getirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Personelin bilerek veya bilmeyerek yerine getirmesi gereken bir takım görevleri aksatması işletme içinde negatif olaylara sebebiyet vermektedir. Ancak işletme de iç kontrol sisteminin var olması ile birlikte, personelin olumsuzluklara sebebiyet verecek çalışanların kolayca tespitinin yapılacağını bilmeleri, görevlerini daha dikkatli ve verimli bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaktadır.
- Mali raporların istenilen süre zarfında hazır halde olabilmesini sağlama; işletme yönetimin kararlarını alırken kullanacağı mali bilgilerin iç kontrol sistemi ile istenilen özelliklere sahip olarak istenilen süre içerisinde yönetime iletilmesi sağlanır.

İşletmenin işlem birimlerini gerekli kontroller ve yöntemlerle yönetebilmek ve bu yöntemlere sahip olup olmadığını denetlemek için yukarıda bahsedilen kontrol

amaçları göz ardı edilmemesi gereken bir çerçeve oluşturmaktadır. İşlem birimlerinin yürütülmesinde genel kontrol amaçlarına ek olarak özel kontrol amaçlarının da işletmeler için belirlenmesi gereklidir (Taş ve Durmuş, 2008, s. 58). İç kontrol sistemine ait özel amaçları aşağıdaki şekilde belirtmiştir.

- Bütünlük; işletme içerisinde ki işlevlerin kayıtlara geçirilmesini ve belgeler halinde düzenlenmesini sağlamak.
- Geçerlilik; işletme içerisinde yapılan gerçek işlemlerin doğru şekilde kaydedilmesini sağlar.
- Kayıtsal Doğruluk; işletme içerisindeki işlemlerin doğru meblağlar ile kaydedilmesini sağlamaktadır.
- Yetkilendirme; yapılacak işlemlerin işletme yönetimindekiler tarafından belirlenen yetkiler çerçevesinde yalnızca yetkilendirilmiş çalışanların işletmenin varlıklarına, kayıt altına aldığı bilgilere ve kullanılan yahut kullanılacak olan dokümanlara erişmesini sağlar.
- Zamanlılık; işletmede yapılan işlemlerin yapıldığı anda kaydedilmesini sağlamak.
- Sınıflandırma; işletmenin yaptığı işlemlerin her birinin kendi hesabında takip edilmesini ve uygun mali tablolara işlenmesini sağlamak.
- Sorumluluk; işletmenin tutmuş olduğu kayıtlar ile varlıkların olağan durumunu muntazam aralıklar ile karşılaştırıp, varsa bir eksiklik bunun sebebini ve sebebiyet veren kişi veya kişilerin saptanmasını sağlamak.

İşletmeler küreselleşen dünya ve gelişen ekonomik bağlantıların etkisiyle fiziksel olarak büyümesi, faaliyetlerin ve oluşan varlık hareketliliklerinin çoğalması ve komplike durumların artması nedeniyle işletmenin yapmış olduğu faaliyetlere doğrudan müdahale etme yeteneği ve yeterliliği başarısı git gide azalmaktadır. Tüm bu karmaşık durumlar içerisinde işletmenin varlıklarını koruması, kayıtlarını kusursuz bir şekilde güven çerçevesinde sürdürebilmesi için sağlam iç kontrol sistemini oluşturması oldukça değer kazanmaya başlamıştır (Gökçen ve Tipi, 2019, s. 152-155).

Özetle iç kontrol sisteminin bir işletmede bulunması o işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini, verimliliğini ve uygunluğunu yerine getirmede yönetime yardımcı olur. Bir kurumun istikrarlı bir şekilde iş hayatını sürdürebilmesi ve her türlü karşılaşılabilecek hata ve hilenin azaltılması-önlenmesi için iç kontrol sistemine ihtiyacı vardır.

“Kurumlarda bulunan iç kontrol sistemlerinin genel gayesi hataların ve hilelerin tamamen ortadan kaldırılması değil, bunların olabildiğince azaltılması olduğunu ifade etmektedir” (Biçer, 2006, s.22) .

İç Kontrolün Bir Yönetim Modeli Olarak Tanımlanması

Kurumlar için oluşturulan yeni sistemlerin “yönetim modeli” diyerek nitelendirilip sunulması için; karar alan yöneticilere ne kadar fırsatlar sunacağı, bulunan iş süreçlerinde ne kadar katma değerler oluşturacağı, idarenin faaliyet alanlarının ne kadarını içinde bulunduracağı ve idarenin bütçesine ek olarak mali yükler getirip getirmeyeceği gibi sorulara kanaat getirilebilecek cevapların verilmesi gerekmektedir. Yer verilen bu konular genelinde bir sistemin, yönetim modeli olarak adlandırılabilmesinde kurumların faaliyet alanlarını içinde bulundurma dereceleri, sistemden beklenen verimlilik, sistemin ölçeği ve kurumun kuruluş maliyetleri ile birebir alakalı olduğu söylenilebilir. Bahsedilen bu ölçütler, yönetim modeli olarak bir yapının üst yönetime sunulmasında öncelikle;

- Kurumların amaçlarına ve gayelerine erişmeleri için üst yönetime yarar sağlayıp yardımcı olması,
- Kurumsal faaliyet alanlarının tamamını içerisinde bulundurması ve katma değer oluşturması,
- Kurumun faaliyetleri ile birebir aynı zaman diliminde yol kat etmesi,
- Maliyet, kapasite kullanımı ve iş yükünde bir ilavenin olmaması,

gibi bir takım konuları karşılayabilmesi gerekmektedir. İç kontrol sistemi; bu konuda yönetim modeli olarak yöneticilere sunulabilir bir özellikte midir? Sorusunun çözümlenmesi ve yanıtlanması gereken bir konu olarak karşı karşıya kalınmaktadır. İç kontrol sisteminin mevzuata yönelik olarak yapılan tanımına bakıldığında; kurumların mali kontrollerinin yanı sıra mali olmayan kontrolleri ve işlerin yapılış yöntemlerini kapsayan bir yönetim modeli olarak oluşturulduğu anlaşılmaktadır (İSMMMO, 2014, s.11-12).

İşletmelerin kurumsal faaliyet alanlarına yönelik çalışanlarının ve iş süreçlerinin içinde bulundurulduğu, eş zamanlı olarak faaliyetlerle yürütülebilir olduğu, personelin her zamanki iş tanımıyla birebir uygulanabilir nitelikte olduğu, böylece ekstra mali bir yükümlülük oluşturmayacağı ve iş yükü olmayacağı, kurumların gayelerine ulaşabilmelerinde destek olacağı, etkinliğinin sağlanabildiği takdirde ürünlerin ve

çıktıların kalitesini artıracığı gibi hususlar göz önünde bulundurulduğunda da iç kontrol sisteminin; “yönetim modeli” olduğunu rahatlıkla söylenilebilir (İSMMMO, 2014, s.11-12).

İç kontrol, bu yönleri ile ele alındığında; kurumların amaç ve gayelerine ulaşmalarında hem üst yönetime hem de çalışanlara oldukça fayda sağlamakta, kurumun bütün iş süreçlerinde tüm çalışanları barındıran bir yönetim modeli olarak algılanmalıdır.

“Çünkü bu sistem; kurumsal organizasyon yapısını, planlama ve programlama faaliyetleri ile kurumsal amaçlar ve hedefler belirlenmesini, bu amaçlara yönelik olası risklerin tespiti ile bunlara yönelik karşı kontroller geliştirilmesini, etik değerlerini, çalışanların performansını, raporlama sistemini, kurum içi ve dışı iletişim düzeyini ve iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde, yönetimin ve karar alan kişilerin mutlaka ihtiyaç duyduğu bu unsurlar, iç kontrol sisteminin içinde bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol bir olgu veya durum değil devamlılığı bulunan bir yönetim modelidir” (İSMMMO, 2014, s.11-12).

Sonuç olarak; iç kontrol anlık gelişen bir durum değildir. Bu yönüyle de işletmelerin bütün iş ve işlemlerinde idarenin faaliyet alanları çerçevesinde yapılan tüm faaliyetlerinde iç kontrolün etkileri görülmektedir. İç kontrolün; bütün faaliyetlerde uygulanabilir bir sistem bütünü olarak düşünülmesi bu nedenle yönetimin ve karar alıcıların bir “yönetim modeli” olarak kabul görmesi gerekmektedir(İSMMMO, 2014, s.11-12).

3.4. İç Kontrol Sisteminin Hedefleri

İç kontrol sisteminin işletmeler içerisinde bulundurulmasındaki esas gaye, karşılaşılabilecek negatif etkilere sahip risklerin önlenmesini ve bunlara yönelik gerekli önlemlerin alınabilmesi, sahip olunan varlık ve kaynakların verimli şekilde kullanılması ile birlikte uygun teminatın sağlanabilmesidir. “Planlama, organize etme ve yürütme işlevleri işletmenin amaçlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediği veya sonuçlara henüz erişilmemiş ise, yapılanların işletmeyi doğru amaçlara ulaştırmeyeceği kontrol işlevi sonucunda ortaya çıkar” (Ülgen ve Mirze, 2013, s. 438).

Varlıkların kayıp risklerinin en aza indirilmesi ve böylece işletmenin gayelerine uygun hareket etmelerinde, faaliyetlerin yasa ve mevzuata uygun şekilde sürdürülebilmesi, mali bilgilerin ilgili kişilere takdim edilmesinde iç kontrol sistemi

yöneticiler için en önemli destek sağlayan unsurdur. Bu destek iki farklı şekilde sağlanabilmektedir:

- İşletmenin karşılaşılabileceği hile ve eksikliklere ilişkin planlanan önleyici kontrol etkinlikleri

ve

- İşletmenin yaşamış olduğu hile yahut eksiklikleri bulmak için planlanmış olan saptayıcı kontrol etkinlikleri.

“İç kontrol sisteminin kurulması esnasında risk ve maliyet unsurları göz ardı edilmez. Risk unsuruna sahip bölümlere uygulanacak iç kontrol sistemi için katlanılacak maliyetin hile, çalma yahut savurgan davranışlardan meydana gelen maliyeti geçmemiş olması gereklidir. Her iki unsurunda en uygun olduğu durumda iç kontrol sisteminin kurulması kararı alınabilir (Doyrangöl, 2015, s. 49). ”

3.4.1. İşletme Varlıklarının Korunması

İşletmenin varlıkları farklı risklerle karşı karşıyadır. Varlıkların çalınma durumu, kaybedilmesi yahut eksik bir işlemin sonucunda zarar atında olması, varlıkların örgütün gayelerinden ziyade farklı yönlerde kullanılmaları örnek olarak söylenilebilir. İşletmenin sahip olduğu gayrimenkul, arsa, mülkiyet sahiplik hakkı yahut kıymetli belgeleri varlıkları için verilebilecek örneklerdendir.

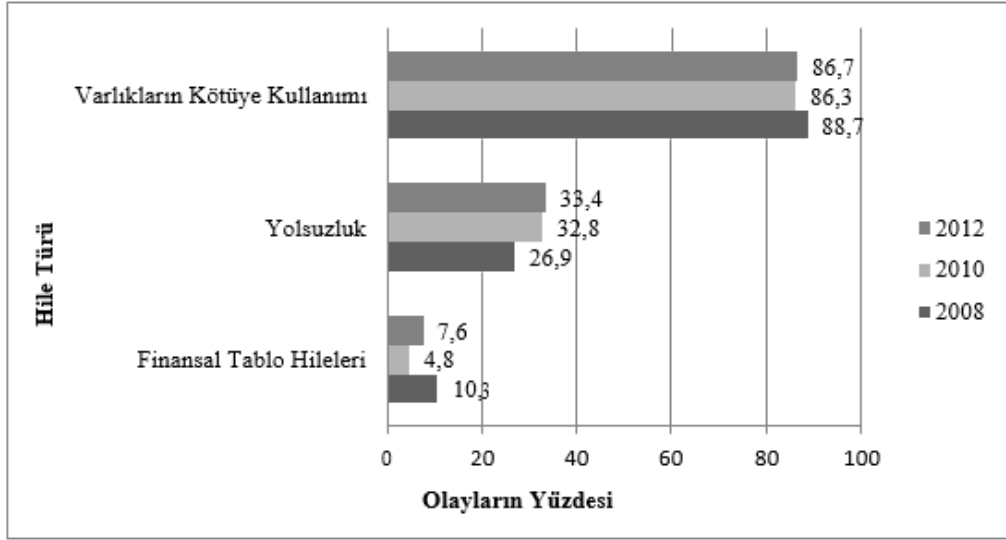
“İşletme yönetimi, işletme varlıklarını korumaya yönelik iç kontrol prosedürleri oluşturmalı ve iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini sürekli olarak değerlendirmelidir. İç kontrol sistemi oluşturulurken ya da güncel hale getirilirken işletmenin faaliyetlerindeki artışlar ve işletmenin büyümesi gibi unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır” (Kayım, 2016, s. 10).

3.4.2. Finansal Raporlamanın Güvenirliğinin Sağlanması

İç kontrol sisteminin esas gayelerinden birisi de mali raporlamaların güvenli olmasını sağlamaktır. Yönetim için işletmenin ileriye dönük kararları almalarında önemlidir. Aynı zamanda işletmeye yönelik ortaklar veya yatırımcılar için de yatırım kararları alma

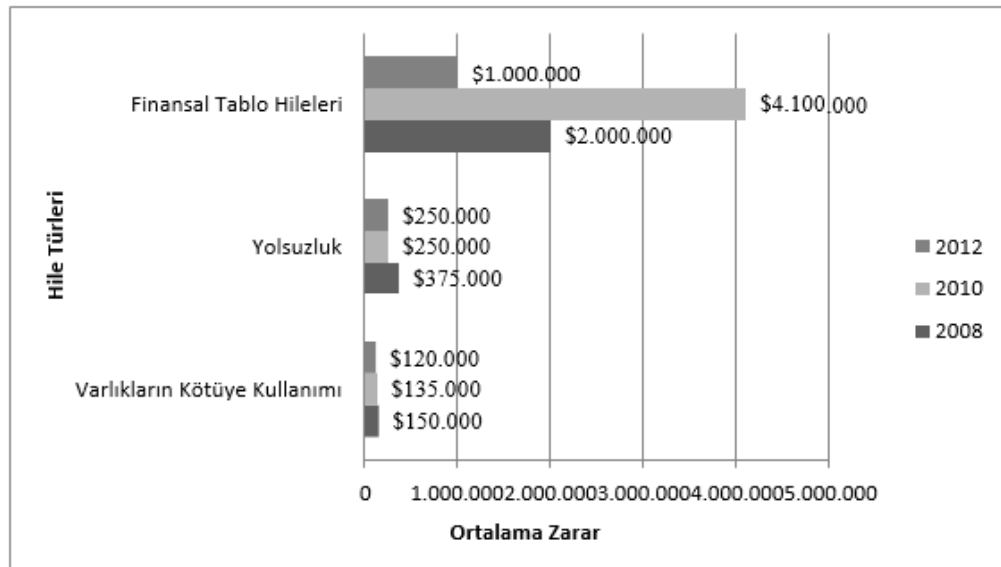
süreçlerinde oldukça büyük bir öneme sahiptir. Finansal raporların başlangıç seviyeleri ve olası riskler göz ardı edilmeden iç kontrol sistemi kurulmalıdır.

ABD’de finansal raporların güvenini artırmak ve hileleri mümkün mertebe önleyebilmek için çok fazla çaba harcanmaktadır. Sarbanes Oxley Yasası (SOX) yasası bu çabanın son örneğidir.



Şekil 4. Hile kategorisi - sıklık

Kaynak: (ACFE, 2012, s. 11)



Şekil 5. Hile kategorisi ortalama zarar

Kaynak: (ACFE, 2012, s.11)

Verilmiş olan iki grafiğe bakıldığında, mali tablo yolsuzluklarının meydana gelme yüzdelерinin gösterilen diğer hile türlerine nazaran daha az olduğu görülmektedir. Ancak az olmasına rağmen işletmeye sebep olacağı zarar diğer yolsuzluklara nazaran oldukça fazladır. İşletmenin sahip olduğu varlıklar ile ilgili hilelere bakıldığı zaman ise durum tam tersidir.

3.4.3. Yasa ve İşletme Yönetmeliklerine Uygunluğun Sağlanması

İç kontrol sisteminin hedeflerinden olan, yönetimin oluşturduğu plan ve kurallara izlenen yönetmeliklere şirket personelinin ne kadar uyup uymadığının incelenmesi ve gözlemlenmesidir. İşletmeler faaliyette buldukları ülkelerin ticaret ve sermaye piyasası yönetmeliklerine, vergi sistemlerine uygun bir şekilde çalışmak zorundadır. Tersi durumlarda, işletmenin sıkıntılı koşullarda kalmasını sağlayan ceza ve hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalması muhtemeldir. Kanun ve yönetmeliklerdeki değişikliklerin şirketler tarafından sürekli takibi yapılmalı ve iç kontrol sistemlerinin usulleri bu durumlar dikkate alınarak şirket yönetimi tarafından düzenlenmelidir (Keskin, 2017, s. 44).

3.4.4. Belirlenen İşletme Hedeflerine Ulaşılmasının Sağlanması

“İç kontrol sistemi, işletmeler için risk oluşturabilecek, şirketin gayelerine ulaşmalarında karşılaşılabilecekleri olumsuz etkilere sahip durumların oluşmamasına yahut oluşma ihtimallerine karşı yapılacak saptamaları ölçmek, irdelemek ve bu risklerin makul düzeyde kalmasını sağlamak üzere oluşturulmalıdır” (Tüm ve Memiş, 2012, s. 109).

İşletmelerin etkin ve verimli işleyecek iç kontrol sistemleri, belirlenmiş gayelere ulaşmak için şirketin yönetimi ve personelleri tarafından kendilerine bir öncü durumundadır. İç kontrol sisteminin planlanmış hedeflere ulaşmak için iyi işlemesi ulaşılacak sonuçlar açısından olan olasılıkları artıracaktır (Saltık, 2017, s. 33).

3.4.5. Kaynakların Etkin ve Verimli Kullanılmasının Sağlanması

İşletmelerin faaliyetlerini rakipleri ile birlikte rekabet ortamında sürdürmeye çalışmasında etkisinin büyük olduğu hususlardan birisi de işletme kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanmasıdır. Bu verimliliklerin işletmelere sağlamış olduğu faydalar içerisinde işletmenin işgücü, motivasyonu ve enerjisi, zamanı iyi kullanmaları

ve maliyetlerin en aza indirilmesi örnekler olarak gösterilebilir. İşletmenin faaliyet gösterdiği alanda rakiplerine karşın daha ileride olmalarını sağlayan hususlardan biri de faaliyetlerini verimli bir şekilde ifa etmeleridir (Uzun, 2021).

Faaliyetlerin devam ettirilebilmesinde, kaynakların zarara uğramadan kayıpların önlenmesi ve verimliliklerin artması iç kontrol sisteminin şirketlere sağlamış olduğu yarar, sistemin en önemli gayelerinden birini oluşturmaktadır (Uzun, 2021).

“Yapılan bir operasyonda kontrolün var olması, iş niteliklerinin tanımı, görevlerin dağılımları ve tanımı, gerekli kuralların konulması, şirket varlıklarının etkin ve verimli kullanılmasına ilişkin değer oluşturacaktır” (Uzun, 2021).

3.5. Yolsuzlukların Önlenebilmesinde Etkin İç Kontrol Sisteminin İlkeleri

Yolsuzluk belirtisi sayılabilecek bazı yaygınlaşmış kırmızı bayraklar bulunmaktadır. Bunlardan bazılarına aşağıdaki gibi yer verilmiştir (Öksüz, 2019, s. 20-21): “

- Yaşam tarzlarındaki değişiklikler,
- Kişilik değişiklikleri, düzensiz sergilenen davranışlar ve tutarsız satın alma alışkanlıkları,
- İzin kullanmaktaki isteksizlik,
- Kaybolmuş yahut değiştirilmiş belgeler vb. ”

İç kontrolün var olması, kimi işletmeler için maliyet unsuru olarak nitelendirilse de karşılaşılabilecek hile ve yolsuzluklarla mücadele edebilmede kullanılacak en doğru taktiktir. Karşılaşılan yahut karşılaşılabilecek yolsuzlukların önlenmesi için farklı iç kontrol yöntemleri izlenmektedir. Kullanılan yöntemler eş zamanlı olarak etkin iç kontrol sisteminin esas ilkeleri olarak nitelendirilmektedir. Aşağıda bu ilkelere yer verilmiştir (Bozkurt, 2011, s. 64- 65).:

- Görevlerin ayrılığı ilkesi,
- Varlıkların fiziksel olarak korunması ilkesi,
- Kıymet hareketlerinde yetkilendirme ilkesi,
- Şirketin belgelerini tutma ve kayıt sistemlerinin var olması ilkesi,

- Mutlak mutabakatların yapılması ilkesi.

“Görev ayrılığı kıymet hareketinin başlangıcı, tamamlanması ve muhasebe kayıtlarına işlenmesine kadar sorumluluğun tek kişi tarafından üstlenilmesini değil; farklı kişiler arasında bölüştürülmesini öngörmektedir.” İşletmenin sahip olduğu varlıkların suiistimal edilmesini engellemede dinamik bir iç kontrol faaliyeti olarak bilinmektedir. İşletmenin mali işlemlerinin ve kayıtlarının, varlıkların gözetilmesinin ve verilecek onayların farklı kişiler tarafından yerine getirilmesi gereklidir.

İşletmenin sahip oldukları varlıkları koruması için gerekli fiziki tedbirlerin alınması gereklidir. Nakdi varlıkların korunması için kasaların olması, önemli belgelerin saklanması için parmak izi sistemi, varlıkların korunmasına yönelik kamera sistemleri ile sınırlandırılmaları fiziki koruma için verilen örneklerdendir (Akarkarasu, 2015, s. 34).

İşletme içerisinde gerçekleştirilen tüm işlemlerin yetkiler doğrultusunda gerçekleşmesi gereklidir. Tüm işlemlerin yetki verilmiş kişiler tarafından yapılacak olmasıyla birlikte ifa edilecek işlemlerin kim ya da kimlerin sorumluluğunda olduğu apaçık bir şekilde belirtilmelidir (Öksüz, 2019, s.21-22).

Dinamik bir iç kontrol sisteminin olması, işletmede uygun belgeleme ve kayıt sistemlerinin bulunması, kontrol faaliyetlerinin ifa edilebilmesi ve hile ile mücadele için önemlidir. İşletmenin kıymetlerine yönelik gerçekleştirilen tüm işlemlerin kayıtlara dökülmesi belgeleme ile sağlanmaktadır. Muhasebe kayıtları bu belgeler ile ilişkilendirildiği için sorumluluklar belgeler ile izlenmektedir. Ancak personelin tutum ve özellikleri dikkate alındığında yolsuzlukların önüne geçilmesinde görevlerin ayrılığı ilkesi tek başına yeterli olmamaktadır. İşletme dışındaki kuruluşlarla yapılan mutabakatlar, işletmenin içerisinden edinilen bilgilerin doğru olduğunun onaylanmasını, yolsuzluk ve hataların da saptana bilmesini sağlamaktadır (Öksüz, 2019, s.21-22).

3.6. İç Kontrol Sistemi Unsurları/Bileşenleri

İşletmelerin içinde yazılı veya yazısız bir iç kontrol sistemi mevcuttur. Ancak tüm işletmeler için aynı nitelikte bir sistemin bulunduğunu düşünmek doğru olmaz. Bazı özellikleri nedeniyle işletmelerin iç kontrol sistemlerinin de farklılıkların olduğu görülebilir. Bu özellikler aşağıdaki şekilde belirtilebilir:

- İşletmenin sahip olduğu büyüklük(satışlarının meblağları, çalışanlarının sayısı, vb.),
- İç kontrolün yapısı yasal düzenlemelerden dolayı farklılık arz edebilir,
- İşletmenin faaliyetlerini yürüttüğü sektör ve bu sektörün problemleri,
- İşletmenin mülkiyet yapısı ve hukuktaki yeri (şahıs, anonim işletme vb.),
- İşletmenin kullandığı bilgi sistemleri, verilerin derlenmesi, kayıt altına alınması, korunması ve raporlanmasında ki süreçler söylenilebilir (Kaval, 2005, s.125).

İç kontrol sistemi unsurları/bileşenleri, işletmenin içerisinde gerekli düzeyde iç kontrol sisteminin var olup olmadığının belirtisini vermektedir. Uluslararası Denetim Standartları “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol” standardı sistemin unsurlarını; muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri olmak üzere üç kısımda göstermektedir. Ancak sonradan gelişen olaylar neticesinde COSO bu konuya ilişkin daha detaylı bir şekilde inceleme yapmış ve etkin iç kontrol sisteminin olduğunun anlaşılması için beş unsurdan bahsetmiştir (Kaval, 2005, s. 125).

Bunlar:

- Kontrol Ortamı,
- Risk Değerleme,
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim,
- İzleme/Gözlem’ dir.

Bu beş bileşeni COSO aşağıdaki Şekil 4’ de ifade edilen iç kontrol piramidiyle tanımlanmaktadır.



Şekil 6. COSO İç kontrol piramidi

Kaynak: (Cömert, 2013, s. 56)

COSO piramidinin üç tane amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki işletmenin ifa ettiği faaliyetlerin etik unsurlara uygun ilerlemesi ve yönetmeliğe uyulması, ikinci olarak etkin ve verimli olabilmesidir. Son gaye ise faaliyetlere ilişkin finansal bilgilerinin güvence oluşturmasını sağlamaktır.

Piramidin aşağıda belirtilen beş esas bileşeni bu üç esas gaye doğrultusunda işletmenin birimleri ve faaliyetleri yönüyle aşağıdaki Şekil 5’ de bahsedilen kontrol küpünü oluşturmaktadır (COSO, 1992; 2004; 2013).



Şekil 7. COSO İç kontrol küpü

Kaynak: (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014, s. 9)

Bu beş maddeyi içeren açıklamalara aşağıdaki başlıklarda yer verilmiştir (Kaval, 2005, s.125);

3.6.1. Kontrol Ortamı

Etkin ve verimli bir kontrol ortamı olmadığı zaman diğer dört unsurun etkisine bakmadan etkin iç kontrol oluşmamakta çünkü kontrol ortamı diğer unsurlar için önemli hizmet sağlamaktadır. Şirketlerin gayelerine ulaşmalarında riskleri değerlendirme, var olan bilgi iletişim sistemlerinden yararlanma ve şirketin kontrol faaliyetlerini ifa edilmesinde sürekliliği sağlayan, destekleyen disiplinli bir ortam oluşturmaktadır (Altunel, 2018, s.60). Diğer unsurların esasını oluşturmakla beraber işletmenin başarısında temel unsur olduğu için verdiği etkileşim oldukça fazladır (Selimoğlu vd., 2014, s. 109).

“Geçmişte yaşanan yaygın başarısızlıkların (yalnızca Enron ve WorldCom değil, bunun yanında 2008 mali krize yol açan yönetim başarısızlıkları) temelini, kısmen de olsa zayıf kontrol ortamları yaratmaktadır” (IIA, 2011, s. 1). Doğru bir kontrol ortamının olmaması beraberinde negatif durumların yaşanmasını ve işletmelerde iç kontrol bilincinin olmamasını getirmektedir. Burada yönetici ve yetkililere oldukça sorumluluk düşmektedir. İç kontrole karşı yönetimin sergilemiş olduğu tavırlar ve düşünceler personelin faaliyetlerini ifa etmelerine ilişkin sergilemiş oldukları davranışlara yansiyacaktır. Bunlarla birlikte işletme içerisinde kontrol bilincinin oluşması kaçınılmazdır (Türedi ve Karakaya, 2015, s.67-76).

Kontrol çevresi bu kapsamda şu unsurları içermektedir (Gönen, 2009, s. 195; Kepekçi, 2004, s. 78; Uzay, 1999, s. 27):

- Dürüstlük ve ahlaki değerler
- Uzmanlığın değerlendirilmesi
- Yönetim kurulu veya denetim komitesi
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- Örgütsel yapı
- Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları
- Dış etkenler

Ayrıca kontrol ortamının esas unsurları ‘‘Kamu İç Kontrol Rehberinde’’ Őyle verilmiştir(Karadeniz Teknik niversitesi, 2014);

- st yönetimde bulunan kişilerin iç kontrol faaliyetlerine ilişkin destek verici tutumu
- alıŐan personelin meslek için yeterliliği ve performansı
- Yöneticilerin yönetim felsefeleri ve iş akıŐlarında iş yapma tarzı
- Kurumun organizasyonel yapısı
- İŞletmenin uyguladığı insan kaynakları prosedür ve politikası
- İŞletmenin alıŐanlarının ve yönetiminin etik değerleri kabullenmesi
- İŞletmede yapılan yetki devri
- Mesleki ve kişisel olarak dürüstlük ilkeleridir.

3.6.2. Risk Değerlendirilmesi

İç kontrol için COSO’ nun verdiği unsurlardan ikincisi risk değerlendirilmesidir. Sadece işletmeler değil hayatın her alanında, her varlık riskle karşı karşıya gelebilir. Risk işletmenin gayelerine ulaşmasında karşısına çıkan ve işletmenin durumunu olumsuz Şekilde etki altında bırakabilecek olaylar olarak belirtilebilir (COSO, 2011). İŞletmelerin gayelerine ulaşmak için karŐılarına çıkacak riskleri en doğru Şekilde yönetebilmeleri gerekmektedir. Risklerin yönetilmesinde, işletmenin personeli, yönetimi ve yöneticileri sorumluluk sahibi olup hiyerarşik sistemde en alt birimden en st birime herkesi içerisine alan tamamını alakadar eden bir husustur. KarŐılaŐılacak risklerin yönetilmesinde, riskler belirlenir, işletme için risk olup olmadığı değerlendirilir eğer risk unsuru ise buna yönelik tedbirler alınır (Türedi vd., 2014, s.141-155). COSO risk değerlemesinin ltlerini aşağıda bahsedilen dört maddede açıklamıştır(Türedi ve Koban, 2016, s.155-177).

- İŞletmenin Gaye/Hedeflerini Belirleme

Risk yönetimin başarılı olmasında ilk adım uygun hedeflerin belirlenmesidir. İŞletmelerin faaliyetlerinde kendilerine alt ve ana hedef belirleyerek amaçları olan sürdürülebilirliği sağlamaları ve büyümeye gitmeleri işletmelerin kar elde edebilmesini sağlamaktadır. İŞletmelerin hedeflerine ulaşmak için gösterdikleri faaliyetler sresinde önlerine çıkabilecek riskleri ve boyutlarını önceden tespit etmeleri gereklidir, risk değerleme bu yüzden var olan bir süreçtir (Türedi vd., 2014, s.141-155).

- Risklerin Tespiti ve İrdelenmesi

Faaliyetler gerçekleştirilirken işletmeler çok fazla risk ve fırsat ile karşılaşabilirler. Örneğin; yurt dışına ihracat gerçekleştiren bir işletme için döviz kurlarının artması fırsat durumunu yansıtırken yurtdışından hammadde alan bir işletme için döviz artışı tamamen risk unsuru olarak nitelendirilir. Bu gibi sebeplerden dolayı işletmelerin hedeflerine ulaşmalarındaki süreçte kendilerine etki eden, karşılaştıkları faktörleri risk ve fırsat açısından değerlendirirler(Türedi vd., 2014, s.141-155).

- Hile Riskinin İrdelenmesi/Değerlendirilmesi

1990'lı yıllarda yayınlanan COSO' da hilenin araştırılması ve hileye karşı önlemlerin alınması için çalışan bir bölüm bulunmamaktaydı. Bağımsız denetçiler, bu araştırmanın kendi sorumlulukları altında olmadığını ve kamu kurumları tarafından yapılması gerektiği düşüncesine sahiptiler. Fakat yaşanan birçok hile olayları ve bunlara bağlı olarak işletmelerin sürdürülebilirliklerini kaybedip iflas etmeleri iç denetçinin hilenin araştırılmasına yönelik olan düşüncelerinde yanıldıklarını göstermiştir. COSO' nun yeni yayınında hilenin araştırılması yahut ortaya çıkartılmasına ilişkin herhangi bir standardın bulunmamasına karşın destekleyici ve yönlendirici kaynaklarında yöneticilerin hile riskini araştırmaları gerektiği belirtilmiştir. İşletmelerin hedeflerine ulaşmalarında hilenin tespiti, değerlendirilmesi ve karşılaşılan risklere yönelik cevap verme yöntemlerini içeren bir iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır. Oluşturulan iç kontrol sistemi ile yapılan tüm bu tespitler ile işletme amaçlarını etkileme derecesini belirleme yönetimin sorumluluğu altındadır (Altunel, 2018, s.64-65).

- Riske Cevap Verilmesi

Risk değerlendirmeleri işletmelerin gayelerine ulaşmalarında karşılaşılabilecekleri olası risklerin tanımlanarak sonrasında nasıl yönetilmesi gerektiğine ilişkin alınacak kararlardır. Bu aşamadaki en önemli durumlardan biriside karşılaşılan veya olası olan risklere verilecek cevaptır. Belirlenecek olan cevap verme adımları risklerin etkilerinin azaltılması için oluşturulabilir ve işletme pay sahipleri ya da yöneticilerin kabul göreceği seviyeye çekilebilir. Ancak riskin sıfıra indirgenmesi amaçlanmamalı ve maliyet konusu unutulmayarak hareket edilmelidir. Yani risklerin azaltılması odak noktası olurken maliyetler göz ardı edilmemelidir(Türedi vd., 2014, s.141-155).

3.6.3. Kontrol Faaliyetleri

İşletmelerin gayelerine ulaşma ve karşılaşılabilecek risklerin azaltılmasına ilişkin emirlerin uygulanabilmesinde yardımcı olan prosedürler kontrol faaliyetleri olarak tanımlanabilir (COSO, 2011). İşletmelerin faaliyetleri birbirleriyle iç içe girmiş ya da birbiri ile ilişkili yapıları bulunmaktadır. İç kontrol sistemini oluşturan unsurlar sürekliliğe sahip olmalıdırlar. Sürekliliğin sağlanıp istenildiği gibi yürütülebilmesinde bazı politikaların belirlenmesi, iç kontrol faaliyetleriyle sağlanmakta olup iç kontrolün faaliyetlerinin sürekliliği de yine kontrol faaliyetleriyle gerçekleştirilmektedir (Türedi ve Karakaya, 2015, s.67-76). İşletmeler kontrol faaliyetlerini açıklarken ihtiyaçları doğrultusunda kendi faaliyet alanları, gayeleri için bir yol çizmelidirler (Candan, 2006, s. 15). Kontrol faaliyetleri, işletmelerin gayelerine ulaşmalarında karşılaşılabilecek risklere karşı yardımcı olacak politikalar ve yöntemlerin uygulanmasıdır (Gönen, 2009, s. 199). Kontrol faaliyetlerinin ana unsurlarını politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Yani yapılması gereken işlemlerin ne olduğunun belirlenmesi politika iken bir diğeri ise politikaların uygulanması olarak ifade edilmektedir (Demirbaş, 2005, s. 170). Kontrol faaliyetleri işletmelerin gayelerine ulaşmalarında hilelerin önlenmesini de içererek işletmeye elverişli güvencenin oluşturulmasında kullanılır (Warren, Reeve ve Fess, 2002, s. 239).

İç kontrol yapısında kontrol faaliyetlerinin öğelerini COSO üç madde ile belirtmiştir. Aşağıda sırası ile verilmiştir (Türedi ve Karakaya, 2015, s.67-76):

- **Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi:** İşletmelerin elverişli belirlemiş oldukları gayelere ulaşmaları ve gerçekleştirmelerinde karşılaşılabilecekleri risklerin azaltılmasına yönelik faaliyetlerin belirlenmesi ve bunların geliştirilmeleridir.
- **Teknoloji destekli kontrol faaliyetlerinin konulması:** Belirlenen hedeflere ulaşma da teknolojinin kontrol faaliyetlerinde kullanılmasıdır.
- **Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve süreçlere destek verilmesi:** Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve yöntemlerin işletmenin gayesine ulaşması amacıyla desteklenmesi ve geliştirilmesidir.

3.6.4. Bilgi ve İletişim

İşletmelerin gayelerine ulaşmalarında ve sorumluluklarını ifa edebilmelerinde bilgi gereklidir. İç kontrol bileşenlerine yardımcı olmada hem iç hem de dış kaynaklardan edinilen kaliteli bilgiyi yönetim kullanmaktadır (COSO, 2011). İşletme personelinin sorumluluklarını ifa edebilmelerinde, edinilen bu bilgiler kendi alanlarında kaydedilip, bölümlendirilerek çalışanlara bildirilmelidir (Usul, 2013, s. 103). Kesintisiz bir süreç olan iletişim, işletme için gerekli bilgilerin elde edilmesinde, paylaşılmasında ve tekrarlanmasında önemli bir yere sahiptir. İşletmenin en alt kademesinden en üst kademesindeki personellere kadar iç kontrol sistemindeki görev tanımlarının anlatılması etkili bir iletişim ortamı için gereklidir. İşletmede bilgi yatay yayılabilecek şekilde aşağı-yukarı iletişimin sağlanması etkili iletişim ortamının oluşması için gereklidir. İşletme dışındaki diğer işletmeler ile iletişimin sağlanması yanında dış taraflardan gelen bilgilerin de işletmeler içerisine ulaşması imkânı iletişim aracılığı ile sağlanabilir (Keskin, 2006, s. 40; COSO, 2011). İşletmeler için bilgi ve iletişim ortamlarında olması gerekli olan bazı özellikler mevcuttur ve bunlar aşağıda verildiği gibi sıralanmıştır(Öksüz, 2009, s.313-325) :

- Gereksinimlere uygun biçimde ulaşılabilir olmalıdır.
- Doğru zamanda eksiksiz elde edilmesi gereklidir.
- Bilginin paylaşılabilir olması ve gereken iletişim kanallarına sahip olması gereklidir.
- Bilginin kolaylıkla üretilmesi, işlenmesi, sınırlandırılıp değerlendirilebilir olması gerekmektedir.
- Korunabilir ve depolanabilir olması gereklidir.
- İşletmeler için gerekli kararların alınabilmesi, planlanabilmesi, üretimi, analizi gibi durumlar için kullanılabilir duruma getirilmesi gereklidir.

İç kontrol sistemine uygun şekilde COSO bilgi ve iletişim prensiplerini aşağıda verildiği gibi sıralamıştır (Türedi ve Karakaya, 2015, s.67-76).

- **İşletme faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin elde edilmesi ve değerlendirilip kullanılması:** İşletmenin iç kontrol sistemine yardımcı olmak gayesiyle nitelikli bilginin elde edilerek kullanılması demektir.

- **Hedefler, sorumluluklar gibi konuların/bilgilerin çalışanlar ile paylaşılması (işletme içerisinde paylaşımı):** İşletmenin iç kontrol sistemine yardımcı olmak gayesiyle sorumlulukları ve hedeflerini de kapsayacak şekilde sahip olunan bilgilerin personeller ile paylaşılması anlamına gelmektedir.
- **İşletme dışındaki taraflarla(üçüncü kişilerle) iletişim kurulması:** İşletmeye sahip olduğu iç kontrol sisteminde etki edebilecek hususlarda işletmenin dışındaki kişilerle bilgi ve iletişimin sağlanması gerektiğini ifade eder.

3.6.5. İzleme/Gözlemleme

İzleme faaliyeti iç kontrol sisteminin son unsuru olarak, işletme içinde planlanan işlerin ve devamında neticelenen işlerin kıyaslanabilmesi işlemini ifade etmektedir. İç kontrol sisteminin değişimi işletmelerdeki gayelerin değişmesi, ekonomik dengelerin farklılaşması teknolojinin gelişmesi ve üretim süreçlerindeki değişiklikler sebebiyle kaçınılmazdır. Bu nedenlerle birlikte iç kontrol sisteminin izleme faaliyetinin de değiştirilmesi gerekmektedir (Türedi vd., 2015, s.1-20). İzleme faaliyeti iç kontrol sisteminin beş unsurunun işleyip işlemediğini değerlendirir ve bu değerlendirmede oldukça yardımcı olan bir unsurdur (COSO, 2011). İzlemenin ana amacı iç kontrol sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığını ve koşullardaki değişikliklere uyumunu tespit etmektir. İç kontrol sistemlerinin etkin olup olmadığı ve ne derece de verimli olduğu izleme ile ölçülmelidir. Özel, sürekli veya ikisinin de bir arada kullanılabilmesiyle izleme işlemi yapılabilir (Kaya, 2011).

İzleme faaliyetlerinin öğelerini ikiye ayıran COSO' nun değindiği durumlar aşağıda verilmiştir (Türedi vd., 2014, s.141-155).

- **İşletmede sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması:** İşletme iç kontrol sisteminin içinde bulunan unsurların yapılan planlama doğrultusunda ilerleyip ilerlenmediğinin takip edilmesi için koşullara göre tesis edilen özel değerlendirmelerle izleme faaliyetleri yapılmalıdır.
- **İşletmede eksikliklerin değerlendirilip yetkili kişilere bildirilmesi:** işletmeler de iç kontrol sistemindeki aksaklıklar, hileler ve hatalar tespit edilerek bu durumlardan işletmenin yetkili kişilerine ve yönetim kuruluna bilgi verilmesi gereklidir.

Kontrol faaliyetleri iç kontrol sisteminin yapısının izlenmesi ile işletmenin personelinin işlemlerini zamanında uygulayıp uygulamadığını değerlendirmektedir. Bunun yanı sıra izleme ile belirlenmiş bölümler de gerekli düzeltme faaliyetlerinin uygun yürütülüp yürütülmediğinin veya iyileştirmelerin tamamlanabilmesi için belirlenen yöntemlerin sonuna kadar yapılıp yapılmadığının araştırılması sağlanmaktadır. İç kontrol sisteminin değişiklik gösteren koşullara böylelikle ayak uydurması sağlanır (Usul, 2010, s.37-60). Özetle iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, gerekli yerler de değişikliklerin ve iyileştirmelerin yapılması izleme ile sağlanır.

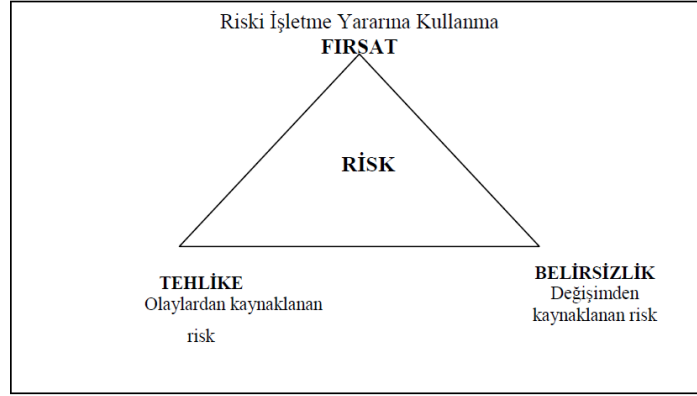
3.7. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler

İç kontrol sisteminin iyi bir şekilde çalışması işletme yönetiminin işlerini kolaylaştırırken iç denetim birimlerine de oldukça katkı sağlamaktadır. Böylece iç denetim birimleri önem arz eden konulara daha fazla yoğunluk gösterebileceklerdir. İç kontrol sisteminin kurulması iç denetim birimlerine değil işletmenin yönetimine aittir. Etkin ve güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulması için işletmenin göz ardı etmemesi gereken unsurlar bulunmaktadır (Kepekçi, 1988, s. 11). Bunlar;

- Risk Faktörü
- Maliyet Faktörü

3.7.1. Risk Faktörü

Genel bir şekilde tanımı; işletmenin amaçları için yaptığı planlamaların gerçekleşmesini engelleyen veya aksaklık yaşamasına sebep olan unsur risk' tir. İç kontrol açısından, işletmeleri bu kadar fazla olumsuz etkileyen mevcut risklerin veya ileride etkileyebilecek risklerin belirlenmesi ile işletme de alınan kararların uygulanması bu koşullar çerçevesinde düzenlenirse oldukça kolaylık sağlayacaktır (Çömlekçi vd.,2010 ; Keskin, 2006, s. 16). Risk sadece tehlikeli durumlar veya belirsizlikler demek değildir. Risk içerisinde işletmenin karşılaşılabilecekleri fırsatları da bulunduran çok yönlü bir etkidir. Şekil 6' da görülebileceği gibi; çeşitli riskleri avantaja çevirme yeteneği fırsatları, beklenmedik durumlardan kaynaklı riskler ise tehlikeyi ve değişimden kaynaklanan riskler de belirsizliği ifade etmektedir (Tüzün, 2002, s.26).



Şekil 8. Riskin çeşitlendirilmesi

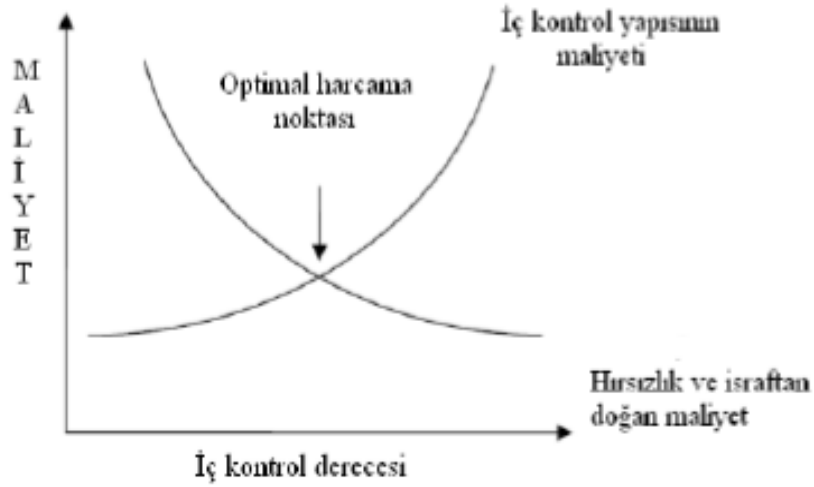
Kaynak: (Tüzün, 2002, s. 26)

İşletmeler de finansal-mali yöneticilerin karşılaşılabileceği iki tür risk mevcut olup ilki mali riskler ikincisi ise muhasebe riskleridir. İşletme için uygunluğu olmayan politikaların veya hilelerin sonucunda doğan varlık kayıplarının ihtimali mali riski tanımlarken, işletmenin var olan varlıklarının hesabının verilmesi sorumlğunun yerine getirildiği yetkili kişilere sunulan raporlar da veya tutulan kayıtlarda hataların bulunma olasılığı ise muhasebe riskidir. İki riskin haricinde de bir takım unsurlar da risk derecelerini artırabilmektedir. İşletme için uygun olmayan verimliliği bulunmayan faaliyetlerin sonucunda varlıkların yönetilmesinde, yolsuzluktan, hırsızlıktan korunmasında yaşanan başarısızlıklar işletme ortakları veya alacaklıları tarafından zarar riskini gün yüzüne çıkarır. Bir diğeri ise sunulan raporlamalar da bilerek veya bilmeyerek yapılan eksiklikler yahut yanlışlar ve muhasebe kayıtlarının eksiklikleri nedeniyle bilgilerin işletme yöneticileri ve işletme dışında bulunan kişilerin alacakları kararlarda kullanılmaları sonucunda ortaya çıkabilecek yanılma riskini meydana getirmektedir (Kepekçi, 1988, s. 12).

İş yaşamında riskin olmaması olası değildir. Yukarıda bahsedildiği gibi işletmeler gayelerine ulaşırken farklı risklerle karşılaşılabirler ve amaçları için karşılaştıkları bu risklere katlanırlar. Yöneticiler karşılaştıkları riskleri tamamen ortadan kaldırmanın yanı sıra bu riskleri en aza indirmeye ve işletmeye yapacağı etkilerini azaltmaya odaklanmalıdırlar (Öksüz, 2009, s. 316).

3.7.2. Maliyet Faktörü

İç kontrol sisteminin kurulmasında göz ardı edilmemesi gereken bir diğer faktör de maliyet faktörüdür. İç kontrol sisteminin kurulmasının ve kontrol edilmesinin de işletmelere bir maliyeti bulunmaktadır. Maliyet kurulacak sistemde kullanılacak teknik donanımlar ile işletmede yer alan çalışan sayısı ve özellikleriyle aralarında doğru bir orantı vardır. Yani iç kontrol sisteminin maliyeti işletmeye bu sistemin verdiği yararını aşmaması gerekmektedir (Türedi, 2012, s.27-37). İşletmeler için fayda-maliyet ilişkisi iç kontrol sisteminin kurulmasında ve yürütülmesinde oldukça önemli bir kıstastır. Ancak fayda-maliyet analizinde işletmelerin maliyet veya sistemden elde edecekleri yararları hesaplayamamaları bu konuda oldukça karar vermeyi zorlaştırmaktadır. İşletme yöneticileri için temel sorun sistemin işletmeye katacağı yararların ve katlanılacak maliyetlerin ölçülmesidir. Yönetimin gereken çözümlenmeleri dikkate alıp uyguladıktan sonra sistemin işletme için kurulup kurulmayacağına karar vermeleri gereklidir. Fayda-maliyet faktörlerinin işletmedeki ölçümleri ise yöneticilerin edindikleri tecrübe ve anlayışlarına bağlıdır. Aşağıda verilen Şekil 7’de bu konu ele alındığında; iç kontrol sisteminin seviyesindeki artışla beraber kontrol maliyeti de artmakta olup israf ve yolsuzluk(hırsızlık) gibi sebeplerden kaynaklanan maliyetlerin azaldığı görülmektedir. Yönetimin optimal harcama noktasına kadar iç kontrol sisteminin kurulmasındaki maliyetlere katlanabileceği görülmektedir. Çünkü sistemin sağlayacağı yarar maliyetten fazladır. İşletme için iç kontrolün politika ve prosedürlerinin maliyeti israftan ve hırsızlıktan doğan maliyeti karşılayabilmektedir. Geline bu optimal nokta sonrasında ise iç kontrol sistemine ilave edilecek her bir yeni maliyet yararını geçmekte israf ve hırsızlıktan kaynaklanan kayıplardan fazla bir maliyete sebebiyet vermektedir (Sarı, 2013, s. 111-113).



Şekil 9. İç Kontrol sisteminde katlanılan ve tasarruf edilen maliyetler

Kaynak: (Kepekçi, 1988, s. 16)

3.8. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

“İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” isimli rapor 1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanmıştır. İç kontrol konusu yayımlanan bu raporda oldukça geniş bir şekilde ele alınmıştır. Raporda iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi ve denetiminin yapılması ve iç denetimin faaliyet alanlarını ele aldığı belirtilmiştir (Kalkınoğlu, 2003, s. 72). Günlük hayatta yapılan konuşmalarda iç denetim ve iç kontrol bazen yanlış olarak bu düzenlemenin aksine aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Temelinde iç denetim, iç kontrolün önemli fakat başka bir boyutunu ortaya koymaktadır. İç kontrol sistemi, kurum veya kuruluşların kendileri için belirlemiş oldukları gaye ve amaçlara en etkin şekilde ulaşmalarını sağlayan yöntemlerdir. Belirlenmiş olan gayelere ulaşılabilmesine yönelik yeterli ölçüde güven oluşturmayı sağlayan özellikler göz önünde bulundurularak meydana getirilen usul ve yöntemlerin tamamıdır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 99-100).

İç kontrol kurumların faaliyetleri açısından devamlılık esaslı birçok eylemi ve etkinliği oluşturduğu Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) Sayıştay'ı tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartlarında görülebilir. İç kontrol, kurum yönetiminin faaliyetlerini düzenlenmelerinde veya yönlendirmelerinde fayda sağladığı sistemlerden ayrı düşünülmeyen aksine bu sistemlerin bir parçası olarak kabul edilen uygulamalar bütünüdür. Kurum yöneticilerinin gayelerini ve faaliyetlerini devamlılık arz edecek

şekilde gerçekleştirmelerine yarar sağlamak amacıyla iç kontrol, alt yapının parçası olan bir yönetim kontrolüdür (Keskin, 2006, s. 13).

İç kontrol sisteminden farklı olarak iç denetim; kurumların yaptıkları bütün çalışmalarını denetlemek, eksik yönlerini geliştirmek bunları iyileştirmek ve değer katmak gayesiyle tarafsız olacak şekilde güvence ve danışmalık hizmeti sunan bir etkinliktir (Korkmaz, 2007, s. 5). İç denetim, kurumların yaptıkları işlemler ve hatalara odaklanma yaklaşımından çok süreç odaklı, işlerin doğru yapılmasından ziyade doğru işin yapılmasını teklif eden ve bu yaklaşımı kurumla bütünleştirmeye çalışan bir faaliyettir. Aynı zaman da kurumu geliştiren ve önceden tedbirler alınmasını sağlayan stratejik bir akıl ortağı rolündedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 99-100).

İç kontrol sistemi daha detaylı incelendiğinde iç denetimi de kapsamaktadır. Yüzeysel olarak incelendiğinde ise denetim faaliyetleri dışında kalan diğer kontrol faaliyetleri ve unsurlardan oluşmaktadır. İç kontrol sisteminin parçasını oluşturan iç denetim faaliyeti niteliği içerisinde yalnızca finansal kontrolü barındırmayıp, iç kontrolün tüm unsurlarını bulundurmaktadır (Aksoy, 2008, s. 87; Korkmaz, 2007, s. 8; Midyat, 2007, s. 14).

İç denetçi için yeterlilik ve etkinlik kavramlarının ne ifade ettiği oldukça önem arz etmektedir. İç denetim, iç kontrol isteminin yeterli ve etkin olup olmadığını irdeleyerek sistemi her zaman geliştirmeyi amaçlamaktadır. İç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı; risklere karşı geliştirilen kontrol, önlem mekanizmalarının niteliksel ve niceliksel varlığını oluşturmaktadır. İç denetçiler işletmenin verimlilik düzeyini ölçmek gayesiyle yönetimin faaliyet standartlarını belirleyip belirlemediğini, belirlenmiş ise bu standartların anlaşılır düzeyde olup olmadığını veya yaşanan sapmaları tespit etmektedir. Tespit edilen bu saptamalarda düzeltici önlem almakla yükümlü olan kişi ve kişilere bu durumların iletilmiş olup olmadığını yahut bu düzeltici önlemlerin kurum içerisinde alınıp alınmadığını belirlemekle sorumlulardır. Sistemin yeterliliğinin irdelenmesinin temel amacı kurumların hedeflerine ulaşmaları için uygun bir güvence sağlayıp sağlamadıklarını bulmaktır. İç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını değerlendirmede iç denetçiler faaliyet veya sistem denetimini kullanmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinde ise kurum faaliyetlerinin yönetmeliğe, yapılan planlara, tasarlanan programlara ve yönetimin politikalarına uygun olup olmadığının değerlendirilmesi kastedilmektedir. Sistemin etkinliğinin ölçülmesi ve bunların değerlendirilmesi iç

denetçilerin uygunluk denetimi yapmalarını gerektirmektedir (Özeren, 2000, s. 20; Elitaş, 2004, s. 221). İç kontrol sistemi edinilen bilginin doğru olup olmadığını ve güvenilirlik düzeyini sağlamaktadır. İç denetimde bilginin doğruluğu ve güvenilirliği saptanarak yetkili kişilere bilgi verilmektedir. Yönetmeliğin, plan ve programların uygunluğu iç kontrol sistemiyle yapılırken bu uygunlukların kontrolü iç denetçiler tarafından sağlanmaktadır. Etkinlik ve verimlilik iç kontrol aracılığı ile sağlanmakta olup, bunların isteklendirilmesi ve kuruma değer kazandırması ise iç denetimin sorumluluğu kapsamındadır (Önder, 2008, s. 29). Bir kurumda iç kontrol sisteminin var olmaması yahut bulunan sistemin etkin bir şekilde işlemeyişi kurum içinde suiistimallere, yönetimin yanlış veya eksik kararlar almasına, varlık kayıplarına ve işletmeyi olumsuz etkileyecek kayıpların(kâr, müşteri vb.) yaşanmasına neden olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin artması risklerin azalmasını, kurum çalışanlarının yükümlülüklerini ifa edebilmelerini ve amaçlarına ulaşmalarının mümkün olmasını sağlamaktadır (Aksoy, 2005, s. 171). Fakat kurumda etkinliğin oluşturulması hatalarla ya da oluşan eksikliklerle tekrar karşılaşmayacağı anlamına gelmeyip karşılaşılan hata veya eksikliklerin tamamen ortadan kalkması demek olmadığından, kurumda denetimlerin sürekli yapılması gerekmektedir. İç denetim kurum içinde iç kontrol sisteminin atladığı, dikkatinden kaçan eksiklikler, suiistimler ve hilelerin tespit edilmesinde ve bunların önüne geçilmesinde önemli bir araçtır. İç denetim şimdilerde finansal hesaplamaların irdelenmesinde yönetimin faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru geçen bir süreci yaşamaktadır. İç denetimin gelişim sürecinin iki aşamadan oluştuğu söylenilebilir ve ilk aşamasında esas fonksiyonunun iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını değerlendirip, bu konu da yönetime kontrol sisteminin ve kurum için ekonomik etkinliğin oluşturulmasını sağlamada dolaylı şekilde katkıda bulunmaktadır. Kontrol mekanizmasının bir parçası olan iç denetim “kontrol üzerinde kontrol” olarak tanımlanmaktadır. İç denetimin gelişim sürecinin ikinci aşamasında ise iç denetim alanının yönetsel etkinliklerle yoğunluk göstermesi faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği dolaysız bir şekilde denetim kapsamına alınmış, etkinliği bulunmayan alanlarda gerekli olan tedbirlerin hızlı şekilde alınması için tespitler geliştirilmeye başlanmıştır (Acar ve Şahin: 2009, s. 91).

İç kontrol sisteminin verimli bir düzeyde işletilmesinde iç denetçilerin büyük bir rolü bulunmaktadır. Fakat sağlıklı ve verimli bir iç kontrol sisteminin var olması için iç

denetim faaliyet sürecinin de bu denli iyi bir şekilde kurulmuş olması gerekmektedir (Akyel, 2010, s. 90, 94).

Özetle, iç kontrol sisteminin etkin olması için yine etkin bir denetim faaliyetinin olması gerekmektedir (Dabbağoğlu, 2007, s. 164). İç kontrol sistemi yönetim fonksiyonu olduğundan, etkinliğinden de yönetimin sorumlu olduğu göz ardı edilemeyecek ve vurgulanması gereken bir öneme sahiptir. İç denetçilerin ise, yönetime kurumun iç kontrol sisteminin işleyişi, etkinliği, yeterli düzeyde olup olmadığı ve performansların düzeyleri ile ilgili bilgi vermek gibi yükümlülükleri vardır. Bu sorumluluklarını iç kontrol sistemini muntazam bir şekilde gözlemlene yapılarak ve değerlendirmelerde bulunarak ifa etmektedirler (Unegbu ve Kida, 2011, s. 305; Çöker, 2007, s. 125; Aras, 2007, s. 19; Uzun, 2009a, s. 62). Bu kapsamda iç denetim kurum ve kurumun yaptığı faaliyetlerin bütünlüycü bir parçasını oluşturmakta olup kurum içerisindeki yerleri nedeniyle iç kontrol sisteminin devamlılığını sağlayıp etkinliğinin oluşturulmasında oldukça önem arz eden gözlemlene ve değerlendirmeler yapan bir rolü üstlenmektedir. İç denetimin esas gayesi yönetime yol göstererek kurumun zararlardan, hilelerden ve hatalardan kaçınmasına ya da karşılaşma ihtimallerine yönelik tedbirlerin alınmasında öncülük yapması ve kontrollerin etkin olup olmadığını ölçerek uygun maliyet etkinliklerinin artırılmasında ve belirlenen hedefler çerçevesinde ilerlenip ilerlenmediğini araştırmaktadır. İç denetim kontrollerin etkinliğini irdeleyen bunları ölçen ve değerlendirmeleri hedef alan önemli bir yönetim aracıdır. Bu sayede etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasına fayda sağlamaktadır (Alagöz, 2008, s. 104-105, 120; Uzun ve Yurtsever, 2009, s. 7). İç kontrol ve iç denetim incelendiğinde aynı nitelikte gibi görünüşe sahip olsalar da tamamen birbirinden ayrı iki kavramdır. İşletmelerin idare edilmesinde ve hedeflerine devamlılıkla ilerlemelerinde yönetimin kontrol işlemini iç kontrol sağlarken, iç denetimde iç kontrolün etkin olup olmadığını ve yönetime güvence vererek ölçülmesini ve tüm faaliyetleri kapsayan, kurumların yönetimlerine sunulan bir hizmeti oluşturur (Korkmaz, 2007, s.4-15).

İç denetim faaliyetinin kuruma güvence sağlama fonksiyonuna gereksinim vardır. İşletme içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması ve bu sistemin doğru ve başarılı şekilde işlediği gerek işletme içerisine gerekse işletme dışarısına güvenin sağlanması, güven verme fonksiyonunu açıklamaktadır. Danışmalık fonksiyonu da işletmenin hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak amacıyla iç kontrol sistemi ve diğer işlem

süreçlerinin metodik olarak değerlendirilmesine ve geliştirilmesine yönelik sunulan önerilerdir (Korkmaz, 2007, s. 5).

İç denetimin ve iç kontrolün nitelikleri, gayeleri, üstelendikleri rolleri ve barındırdığı özellikleri yönünden birbirlerinden farklılıkları bulunurken, ortak noktaları ise kurumun içyapısı ile ilgili olmaları ve birbirlerini tamamlayıcı olmalarıdır. İç denetim iç kontrolün içerisinde ancak iç kontrol sistemini irdeleyen, analiz eden kontrol sürecine ayna niteliğindedir. Örneğin, iç kontrol işletmenin planlanan gayelere uygun davranılmasını sağlayıp hedeflere ulaşmalarında yardım ederken iç denetim bu hedeflere ulaşma seviyelerini belirlemektedir (Önder, 2008, s. 28). İç kontrol süreklilik temeline dayalı olarak, denetlenen kurumların etkinlikleri ve işleyiş biçimleriyle bütünleştirilmiştir. İç kontrol kurum için yapılacak olan harcamalardan evvel kontroller sağlayarak karşılaşılabilecek risklere karşı bir koruma sistemini ortaya koymaktadır. Yapılan harcamalardan sonra iç denetim uygunluk, finansal ve performans denetimini yapmaktadır. Özetle iç denetçiler iç kontrol sisteminin tam olup olmadığını yeterlilik ve yerliliklerinin denetimlerini ifa etmektedirler (Alıcı, 2006, s. 51). İç denetim ve iç kontrol sisteminin arasındaki ilişki, iç denetim işlevlerinin ve bu işlevleri ifa eden iç denetçilerin, kontrol amaçlarının yapılmasına faydalı olmak konusuna dayalı olup kontrol ortamının önemli bir elemanıdır (Uzay, 1999, s. 34).

Yönetim ve denetim ilişkisi için iç denetim ve iç kontrolün ilişkisi önemli bir yere sahiptir. Sistem yönünden ele alındığında iç kontrol sistemi içinde iç denetim faaliyetlerini de bulundurmaktadır. İç denetim süreç olarak iç kontrol sisteminin süreç işlevlerini değerlendirmektedir (Önder, 2008, s. 86-87). İç denetim, iç kontrol sisteminin önemli bir unsuru ve parçası olarak; temel misyonu iç kontrol sistemi ve kontrol süreçlerini değerlendirerek bunların geliştirilmesi olduğu akademik çevre ve iş dünyasında günümüzde kabul edilen bir görüş niteliğindedir (İDKK, 2014, s.296). İç denetçiler hazırladıkları raporlarda iki görüşe yer verir, ilk olarak mevcut iç kontrol sistemini koruyan özellikte verilen görüşler yer alırken ikincisinde mevcut iç kontrol sistemini düzeltmeye yönelik verilen görüşler yer almaktadır. Koruyucu özellikteki tespitler, mevcut kontrol tedbirleri ve yöntemlerinin kurumda uygulanmıyor olması veya gerekli düzeyde uygulanmaması nedeniyle gün yüzüne çıkan eksik, hatalı veya işletmeye olumlu etkisi olmayan olay ve durumların yönetim tarafından farkına varılmasını sağlar. Ayrıca tüm bunlara yönelik üst yönetimin tedbirler almasını sağlayan tespitleri de

oluşturmaktadır. Düzeltici özellikteki tespitler ise kurum içindeki kontrollerin yeterli olmaması sebebiyle yönetime yeni önerilerin sunulmasını içermektedir. İç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğini sağlayamadığının tespit edilmesinde koruyucu tedbirler uygulanıp geliştirilirken iç kontrol sisteminin yetersiz olmasında ise düzeltici özellikte öneriler yapılmaktadır (Elitaş, 2004, s. 223). Yani iç kontrol kurumlar için iş süreçlerinin içerisinde bulunur ve kurumların gayelerine ulaşmasında yönetime güvence sağlar ve yönetimin sorumluluğu altındadır. Burada faaliyetlerin etkin olup olmadığı iç denetim faaliyeti ile değerlendirilebilir. Bu yüzden esasında iç denetim ve iç kontrol iki farklı kavram olsalar da birbirlerini tamamlamakta ve bu yönleriyle değerlendirilmelidirler (İSMMMO, 2015, s.40).

3.9. Hile Riski

3.9.1. Hile Kavramının Genel Özellikleri

Hile, yolsuzluk, zimmete geçirme, kötüye kullanma, suiistimal, komplo kurma, haraç, sahtecilik gibi hareketlerin yapılması ve bunların bir başka kurum ve kişilerin zarara uğramasına sebep olacak nitelikte, fayda sağlama güdüsüyle yapılan usule uygun olmayan faaliyetleri kapsamaktadır. Hile, işletmelerin veya kuruluşların elinde bulunan varlık veya kaynakların gerçeği yansıtmaması ya da hiç belirtilmemesi, suiistimal edilmesi ve kişisel çıkar sağlamak amacıyla varlıkların kötüye kullanılması olarak da ifade edilmesi mümkündür. Hile kavramında genel itibariyle aşağıda verilen öğelerin bulunması gerektiği kabul görülmektedir (Bozkurt, 2009, s. 60).

- Hile, hileyi uygulayan kişinin bu hareketi gizli olarak sürdürdüğü faaliyettir.
- Hile eyleminde, hilekârın fayda sağlaması esası bulunmaktadır.
- Hilenin yapılmasında mutlaka kasıtlılık unsuru bulunmaktadır.
- Kurban bir şekilde aldatılır.
- Hile hareketlerinden ötürü kurban seçilen kurum veya kişiler her olayda zarar görmektedir.

Her kurumun içinde var olduğu ve bulunduğu sektöre göre değişkenlik gösterebilir olduğu göz önünde bulundurulursa genel olarak; işletmede görevlerin ve sorumlulukların net olmadığı çalışma sistemi, iç kontrol yapısı yeterince güçlü olmayan ve tüm bunların denetlenmediği kurumlarda hile riskleriyle karşı karşıya kalmak kaçınılmaz olur. Çünkü

yeterince belli olmayan iş süreçleri ve şartları, oturmayan adaletsiz çalışma sistemi, kullanılmayan bilgi ya da teknoloji veya ödüllendirilmeyen çalışma sistemi, yönetim anlayışının şeffaf düzeyde olmayışı bu durumun kaçınılmazlığını artırdığı söylenilebilir.

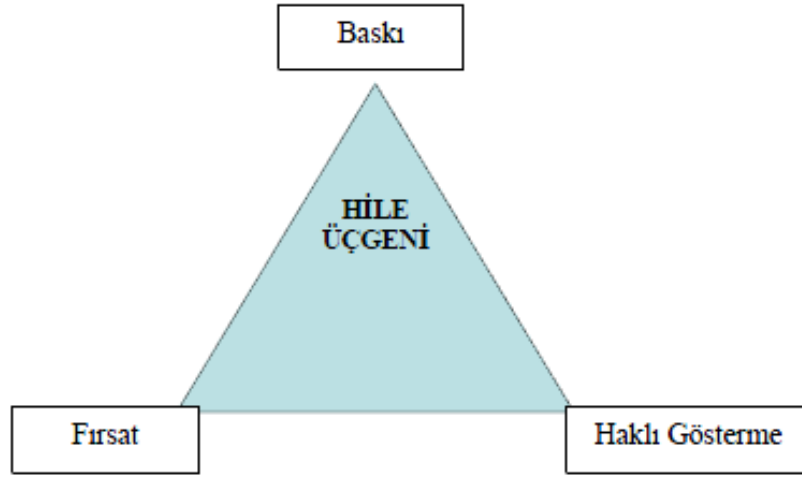
Hile üzerine yapılan araştırmalar çoğunlukla hile belirtilerinin göze çarpmasıyla başlamaktadır. Literatürde kırmızı bayraklar hile belirtilerinin bir diğer ismidir (Bozkurt, 2016, s. 130). 2018 yılında ACFE' nin yapmış olduğu araştırma raporunda dünya genelinde hilenin ortaya çıkarılmasında kullanılan usuller ve bu usullerin oran olarak dağılımları aşağıda verildiği gibi sıralanmaktadır (ACFE, 2018, s. 17).

- Şikâyetler (%40)
- İç Denetim (%15)
- Yönetim incelemeleri (%13)
- Tesadüfen (%7)
- Muhasebe Mutabakatları (%5)
- Belge incelemeleri (%4)
- Bağımsız denetim (%4)
- Gözetim ve İzleme (%3)
- Kamu Kurumlarının tespit edilmesi (%2)
- Bilgi teknolojileri kullanımı (%1)
- İtiraf (%1)
- Diğer (%6)

3.9.2. Hile Üçgeni

Hile yapan kişinin onu hile yapmaya nelerin ittiği veya çekici gelen konuların neler olduğu bu zamana kadar birçok araştırmaya konu olmuştur. Yapılan araştırmalar, Donald R. Cressey'in 1940 yıllarında doktora tez çalışması için yapmış olduğu araştırmalara uzanmaktadır. Cressey, hileye karışan bundan dolayı da hüküm giyen 200'e yakın mahkûm ile yapmış olduğu görüşmelerde onları hile yapmaya yönelten-isteklendiren kaynakların olduğunu tespit etmiş ve bunları belirlemiştir. Bu araştırmadan yararlanıp bu

konuyu devam ettiren 2001 yılında çalışma yapan Josept T. Wels, çalışmasının sonunda “Fraud Triangle” adlandırdığı “Hile Üçgeni” modelini çıkarmıştır (Ataman ve Aydın, 2017, s.1-23). Bu modelde, hilenin yapılması üç ögenin çıkmasıyla oluşur ve bunlar; haklı gösterme(rationalisation), fırsat(opportunity) ve baskıdır(pressure). Şekil 8’de, hile üçgeni verilmiştir.



Şekil 10. Hile üçgeni

Kaynak: (Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Marks S. Beasley, Auditing and Assurance Services, s. 340.)

Albayrak (2019, s.8-) hile üçgeninin unsurlarını şu şekilde açıklamıştır;

- **Haklı Gösterme Unsuru:** Hile yapan kişi ya da kişilerin yaptıkları işte kendilerini haklı çıkartmaya yönelik yapmış oldukları tüm tutumları göstermektedir. Kendisini haklı bulma yolunu seçenlerin hile yapmaları durumunda ulaşılmış oldukları nokta; verilmemiş zamları, yetmeyen maaş ve yapılan fazla mesailerini hak ettiklerini düşünmeleridir. Hile yapanların benimsemiş olduğu kendilerini haklı göstermeye çalıştıkları iki yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşım çalışmış oldukları kurumda, haklarının yenildiği düşüncesiyle birlikte yaptıkları işleri anlatmalarındadır. İkinci yaklaşım ise sağlamış oldukları kazanımları bir süre sonra da olsa çalışmış oldukları işletmeye geri ödeyeceklerini düşünmeleri ve bu şekilde içlerini rahatlatmalarındadır.

Bu açıklamaya ek olarak haklı göstermek İngilizce “rationalization” kelimesi Türkçe’ye uyarlanmıştır. Ayrıca bahane üretme, gerekçe bulma veya bunu mantık iyileştirme diye de ele almaktadır. Burada esas değinilmek istenen nokta; bu eylemi yapan kişi veya kişilerin psikolojik olarak kendisini rahatlatıcak şeyler yapması ya da bunun yanlış olmadığını kendisine inandırma içgüdüleriyle davranmasıdır.

- **Fırsat Unsuru:** İşletmenin iş süreçleri içerisinde hataların yapılmasına yönelik açık noktaların var olması ile birlikte ortaya çıkmaktadır. Genel olarak işletmenin iç kontrol sisteminin eksikliklerinin ve zayıf yönlerinin bulunması bunlara sebebiyet vermektedir. İç süreçlerinde göz önünde bulundurulmayan kontrollerin dikkatten kaçması veya dikkate alınmıyor olması sistemde zayıflıklara ve eksikliklere mahal vermektedir. Bu eksiklikler hata ve hilenin oluşmasını artırmakta ve bu duruma ortam hazırlamaktadır. Hile yapan kişilerde bunlardan faydalanarak eylemlerini gerçekleştirmektedir.

Burada iç kontrolün yetersiz kalması, yönetimin etkin düzeyde olmaması ve ya kurumun yetersiz deneyimi ve gözetimlerinin olması kişilerin buldukları konum sebebiyle bu durumdan yararlanma fırsatlarını açığa çıkarabilmekte ve bu durumların tamamı da hilenin yapılması için fırsatları artırabilmektedir.

- **Baskı Unsuru:** Hile yapan kişinin onu bu davranışa yönlendirmesinde temel kaynak olarak bilinmektedir. Bu kişilerin üzerinde oluşan baskılar; yüksek düzeyde hayat standartlarında yaşama isteği, çok fazla miktarlarda borçlarının olması gibi nedenlerle karşımıza çıkabilmektedir. Bu kapsamda hile yapan kişi veya kişilerin nasıl bir baskı içerisinde hissettiği sübjektif bir durum oluşturmakta ve bu yüzden kontrol altına alınabilir değişken olarak da nitelendirilmemektedir.

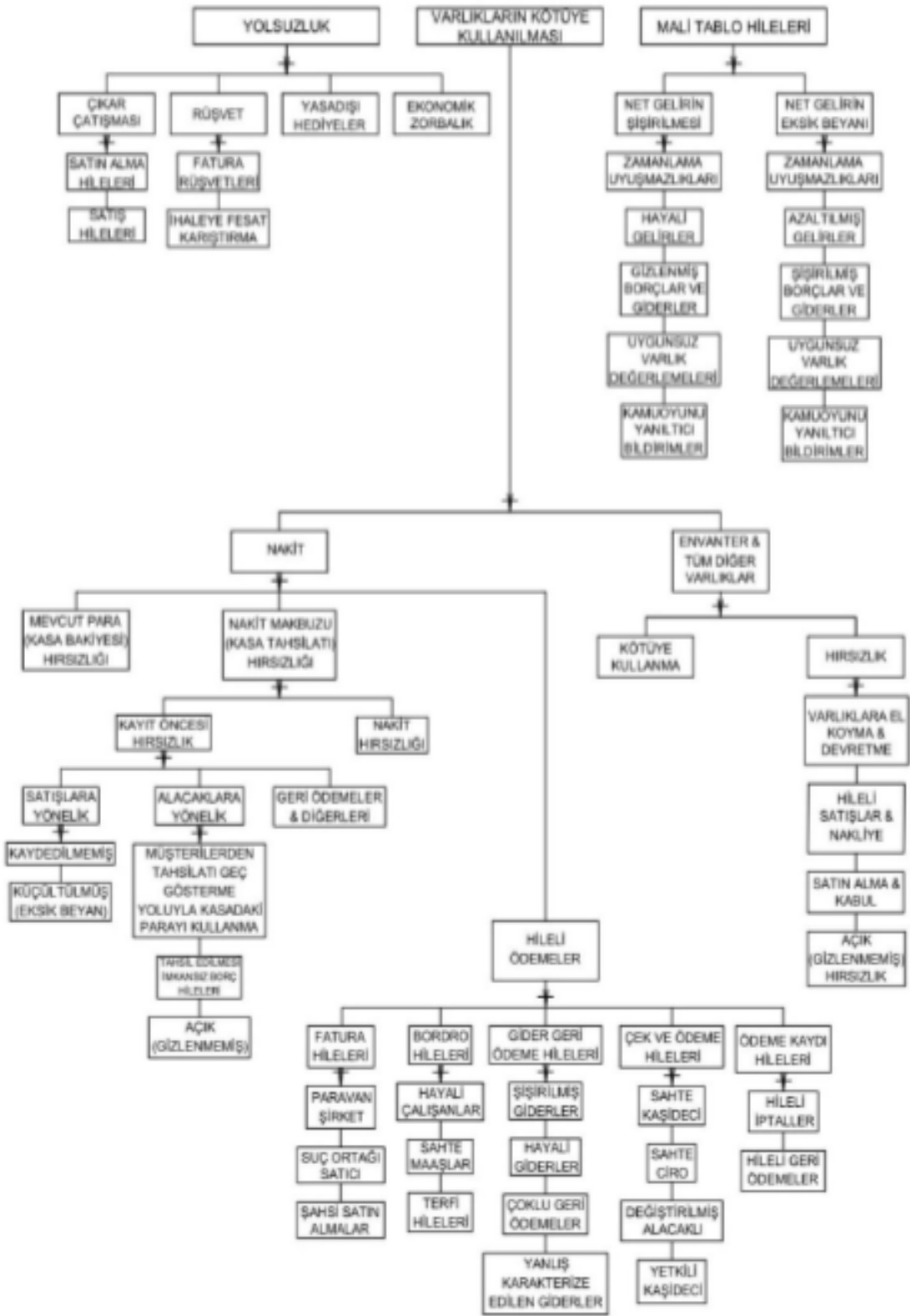
Hile üçgeni olarak bilinen bu kuramda üçgenin alanının hilenin yapılmasının birbiri ile paralellik içerisinde olduğu düşüncesi hâkimdir. Üçgende bulunan unsurların etkisi ne kadar fazla ise o alanın sahip olduğu kenar daha fazla uzar ve alanın genişliği de bu oranda ilerler. Örneğin; işletmede baskı unsurunun hâkim olması üçgenin kenar uzunluğunun artmasına sebep olmaktadır. Aynı şekilde diğer unsurlarda da bu durum bulunursa üçgen alanının büyümesi kaçınılmaz olmakta, bu alan da risk alanı olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca bu hile üçgenini sadece çalışanlar olarak değerlendirmek yanlış olmakta, işletmenin kendisinin de hile yapacağını, yanlış raporlama bilgileri vereceğinin mümkün

olduğunun göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Buna verilen en güzel örneklerden biri ise; Amerika birleşik Devlerinde yaşanan Enron skandalıdır. Bu skandalda iflasın eşğine doğru ilerleyen şirket kendi durumlarını saklamak için üst düzey yönetim kurarak denetim komitelerini kasıtlı şekilde yanlış yönetmiştir. Hatta kendilerini denetleyen denetçi işletmenin görüşlerini, riskli buldukları muhasebe hareketlerini göz ardı edebilmeleri için işletmeye baskı uygulamıştır. Bu yüzden hile üçgeni değerlendirileceği zaman sadece çalışanlar üzerinden değil, kurum üzerinden de değerlendirilmesi ve incelenmesi gerekmektedir.

3.9.3. Hile Türleri

Hilenin kategorileştirilmesi, tanımlanması, türlerinin belirlenmesi hile yönetimini kolaylaştırarak, bu eylemlere karşı etkili önlemlerin alınmasına ortam hazırlamaktadır. ACFE, hile eylemlerini tanıma, anlayabilme ve bunların türleri hakkında fikirlere sahip olabilmek için Hile Ağacı isimli bir gruplandırma yapmıştır. Ayrıca bu zamana kadar yapılmış ve tespit edilmiş hilelerin türlerini bu grup altında toplamıştır. Hile Ağacı, bilgi teknolojilerinin hızlı gelişmesi ve yeni hile tiplerini ortaya çıkmasıyla birlikte sürekli revize edilen bir gruplandırma sistemidir. Hileler, aşağıda Şekil 9' da verilen ACFE' nin Hile Ağacının da üç grupta irdelenmiştir(ACFE, 2018):

- Yolsuzluk,
- Varlıkların kötüye kullanılması,
- Mali tablo hileleri.



Şekil 11. Hile ağacı

Kaynak: (ACFE, 2018)

3.9.3.1.Yolsuzluk

ACFE' nin gruplara ayırmış olduğu Hile Ağacında ilk grubu yolsuzluk oluşturmaktadır. Kamu da yahut özel sektörde çalışan kişi veya kişilerin kendilerine veya yakınlarına fayda sağlamak amacıyla sahip oldukları otoriteleri kötüye kullanmalarıyla oluşan eylemlere yolsuzluk adı verilmektedir (Gunduz ve Önder, 2013, s.505-528). Bugüne kadar birçok kaynakta, kamu görevlilerinin hile yaptıkları kabul edilmiş ancak bu tanımın yetersiz kaldığı ve özel sektör de çalışanların da yolsuzluk eylemlerini gerçekleştirebilecekleri görülmektedir.

a. Yolsuzluk nedenleri

Yolsuzluğun sebeplerine genel olarak bakıldığında, denetim ve kontrol sistemlerinde yaşanan eksiklikler, yetersizlikler, eğitim seviyesinin yeterli düzeyde olmaması ve mevzuatta oluşan boşluklar oldukları söylenilebilmektedir. Yolsuzluk ortamlarının oluşmuş olmasıyla birlikte gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluklara çok fazla rastlanılabilmektedir. Avrupa ülkelerinde olduğu gibi fazla para kazanma hırsı gelişmiş ülkelerde de oldukça fazladır. Kamu görevlilerinin enflasyonlara karşın maaşlarının yetersiz gelmesi, ihtiyaçlara karşı kaynakların yetmeyişi onları yolsuzluk yapmaya itmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise; hastalık, insanların işsiz kalmaları ve iş kazaları gibi riskler, insanların parasızlık sıkıntıları çekmesi gibi durumlar daha yüksektir. Elbette sadece bu şartların insanları etkisi altına aldığı söylemek yeterli olmamaktadır. Yolsuzluk eyleminin yapılması için insanların karşısına birçok fırsat çıkmaktadır. Bunun yanında yapılan yasal düzenlemeler de yolsuzluk için kaynak oluşturabilmektedir. Bunların yanı sıra, geçiş ekonomilerinin de ekonomik getirisi büyüktür. Gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde kamu görevlilerinin sahip oldukları yetkilerin sistemin zayıflığının kötüye gitmesine meyil vermekte ve bu nedenle oluşan yetersizlik, kuralların ve düzenlemelerin yapılmasına sebebiyet vermektedir (Meriç, 2004, s.74). Bu kapsamda yolsuzlukların nedenleri dört başlıkta incelenebilmektedir. Bunlar; iktisadi, yasal düzenlemelerin yetersiz olması, yönetici/yönetimden kaynaklı ve bürokratik nedenlerdir.

• İktisadi Nedenler

Yolsuzluğun oluşmasındaki iktisadi nedenlerden biri gelir dağılımındaki dengesizliklerin olması durumudur. Yapılan ampirik çalışmalarda kamu çalışanlarının arasındaki eşit olmayan maaş dağılımının çalışanlardan bir kısmını yolsuzluk hareketlerine yönelttiğini

göstermiştir. Çözüm olarak öne sürülen, kamu çalışanlarının maaşlarının dengesizliğinin giderilmesi önerisi de bütçede önemli bir külfet oluşturacaktır (Karakaş, 2007, s.54-56).

Kamusal ihtiyaçların karşılanması durumunda devletler gelişmekte olan ülkelerde kısıtlı kaynakları kullanmaktadır. Bunların yanı sıra insanların, internetten, televizyondan ve diğer sosyal iletişim mecralarından farklı hayatların olduğunu görmeleri vatandaşların devletten olan beklentilerini oldukça arttırmaktadır. Bu durumda ise kamu çalışanları, yetersiz maaşlarından dolayı beklentilerini karşılamak için yolsuzluk yapmaya yönelmektedirler (TEPAV, 2003, s.54).

- **Yasal Düzenlemelerin Yetersizliği**

Ülkelerin mevzuatlarının yetersiz olması yahut bu düzenlemeler yeterli olsa bile yurttaşların hukuk kurallarına uyma seviyeleri yolsuzluk eylemlerinin oluşmasında veya artmasında mühim bir faktördür. Bu düzenlemelerde sıklıkla yapılan değişiklikler vatandaşların bu değişimlere uyum sağlamasını zorlaştırmakta, bu uyum sürecinde yaşanan problemler yolsuzluk ortamlarının oluşmasında da etkili olmaktadır (Tanrıseven, 2004, s.11).

Yasal düzenlemeler ve yönetmelikler, kamu sistemleri ve sistemlerin vereceği kararları alakadar eden net kuralların eksiklik ve yetersizlikleri, işletmelerin-kişilerin kamudan çıkar elde etmeleri için boşluk oluşturmaları yolsuzluk yapmaya uygun bir ortam meydana getirmektedir. Kamudaki çalışanların yetkileri geniş bir alana sahiptir ve bu yetkilerin sınırlanmalarına dair yasal düzenlemelerde bulunmamaktadır. Bu yetki kullanımlarında mülkiyet hakları ve hukuki üstünlüklerin zayıf olarak uygulanması da yolsuzluk risklerini oldukça arttırmaktadır. Hukuki düzenlemelerin ve konulan kuralların herkese eşit olmaması veya uygulanmaması, yetki sınırları açıkça belirlenmemiş makam sahibi olanlar için hile risklerine sebep olmaktadır. Yeterince sınırları belirlenmeyen mülkiyet hakları, kamusal ve sivil işletmeler arasındaki sınırları yolsuzluklara karşı açık bir duruma getirecektir (Berksoy ve Yıldırım, 2017, s.11-12).

- **Yönetici/Yönetimden Kaynaklanan Nedenler**

Yönetimde usul hataları, kamusal işverenlerin sorunları, şeffaflık düzeyleriyle alakalı meseleler, sistemdeki hesap verme durumlarının yetersiz olması, yönetsel sebeplerde idarelerin denetim eksiklikleri olarak sayılabilir. Türkiye’de kamuda ifa edilen işlerin çoğunluğu çalışanların bilgileri olmadan yapılmaktadır. Demokratik ve gelişmiş olan

ülkelerde yönetimi veya yöneticileri çalışanları denetlemektedir. Bu sebepten dolayı denetimin karşılıklı olmasından ötürü kamu kurumlarında çalışanlar üstlendikleri görevleri etkin bir biçimde yerine getirmekte ve buna bağlı olarak da yolsuzluk, rüşvet gibi durumlarla oldukça az karşılaşmaktadır. Kamuoyunda gelişmiş batı ülkelerinin rüşveti çok az dile getirmesi bu durumun en dikkat çekici kanıtı olmaktadır (Tanrıseven, 2004, s.3).

Esasında “liyakat” ve “kariyer” olan Türkiye devleti kurumlarında çalışan, üst düzey yöneticilerde, görevlerde ilerlemenin makam koltuğu sahibi olabilmenin zahmetsiz yolunun siyasilerle iyi anlaşmak olduğu geçmiş 20 yıl içerisinde bakıldığında görülmektedir. Devlet görevlilerinin bu durumu fark etmeleri, makam koltuğuna kolay ulaşma istekleri ile partililiğin içerisinde girmeleri, yapılan yolsuzluklara göz yummalarına sebep olmaktadır. Bu tarz durumların olması da görevde yükselmenin ilkelerden ayrılması sebebiyle donanımlı ve becerikli çalışanların bu sistem ve işleyiş güvenmelerine-uzaklaşmalarına neden olmaktadır. Takdir yetkisinin keyfi olarak kullanılması, yurttaş ve devlet arasında yaşanan güvensizlik, Türkiye’de kamu hizmetlerinden yararlanmanın karmaşık yapıya sahip olması, bu keyfi davranışlara mahal vermekte bu durumda kamu görevlilerinin hizmet üretimi yapmak yerine görevlerini halka lütuf gibi yansıtır bir konuma getirmiştir. Türkiye’de sahip olunan kamusal yetkilerin sınırsız kullanıldığı alanlarda gümrük, ihaleler, yatırımların teşviki ve dış ticarete yolsuzlukların bu kadar çok olması tesadüf değildir (TEPAV, 2003, s.51).

- **Bürokratik/Politik Nedenler**

Bürokrasi sadece partilerin yahut hükümetin olmamakla birlikte devlet yapısının da bir parçasını oluşturmaktadır. Bundan dolayı kamusal alandaki işleyiş gelişmiş ülkeler için adam kayırma, yolsuzluk, rüşvet ve siyasal dejenerasyona bir pürüz oluşturmaktadır. Ülkemizde, kamusal alandaki mekanizma siyaset ve siyasilerin tesirinde kalmıştır (TEPAV, 2003, s.50).

“Güç insanı bozar iken mutlak güç mutlak bozar” siyaset biliminde kabul görmüş bir tespittir. Demokrasi ile yönetilen vatandaşların siyasal gücü yahut kudreti sınırlandıran, sivil özgürlüklerin ve ifade özgürlüklerini koruyan düzenlemelerin ve sistem üzerinde bir yarış hali içerisinde bulunan bazı kurumların bulunduğu bahsedilebilmektedir. Bu kapsamda demokrasi her an yolsuzluk eylemlerini sınırlayan bir göreve sahip olamaz.

Örneğin, İtalya'nın sahip olduğu mecliste etkin bir karşıt görüşün bulunmaması yolsuzluk eylemlerine müsait bir düzeni devam ettirmeye destek sağlamış olmaktadır (Tanrıseven, 2004, s.12).

b. İşletmelerde yapılan hile/yolsuzlukların sebepleri

İşletmelerde personellerin kendilerine fayda sağlaması doğrultusunda yaptıkları birden fazla hile türleri mevcut olup bu hilelerin yapılma sebepleri de türlerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Hilelerin yapılmasındaki nedenler üzerine oldukça geniş kapsamlı açıklamalar yapılabilir. İşletmede çalışan bir personelin hile/ yolsuzluk yapmasındaki sebepler bilinen veya bilinmeyen birçok faktörden oluşabilmektedir. Hilenin yapılma nedenleri nelerdir? İnsanlar çeşitli sebeplerden dolayı hile yapmaya yönelebilirler. Bu sebeplerden bir kaçına aşağıda yer verilmiştir (Jafarova,2009, s.45):

- Kendilerine birilerinin borçlu olduğunu düşünmektedirler.
- Aldıkları maaşı düşük bulmaktadırlar.
- Yakalanacaklarına inanmamaktadırlar.
- Yapmış oldukları hilenin esasında bir suç teşkil etmediğini savunmaktadırlar.

3.9.3.2.Varlıkların Kötüye Kullanılması

İşletmelerin çalışanlarının, işletmenin sahip oldukları kaynakları-varlıkları kişisel çıkarları için kullanması veya zimmetine geçirmesi olarak tanımlanabilir. Oldukça yaygınlaşmış hilenin bir kategorisi olan işletme varlıklarının kötüye kullanılması, işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı ile doğrudan bağlantılı olarak ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2009, s.50).

3.9.3.3.Finansal Tablo Hileleri

İşletmenin mali tablolarını kullananları farklı yönlendirmek ya da aldatmak amacıyla genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin doğru bir şekilde sunulmasını engelleyecek bir tutumla değiştirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011, s.105). Finansal tablo hileleri, işletmenin elde ettiği net gelirlerin olduğundan fazla gösterilmesi veya net gelirin eksik beyan edilmesi olarak iki ayrı başlık altında incelenmektedir. İşletmenin elde ettiği net gelirlerin fazla gösterilmesi; olmayan farazi gelirler, gizlenen borçlar, gizlenen giderler, faturaların zamanlarındaki tutarsızlıklar,

yanlış bir şekilde yapılan varlıkların değerlendirilmesi ve kamuoyunu yanıltacak doğru olmayan bilgilerin verilmesi vb. yöntemler uygulanmaktadır. Yapılan aldatıcı hile şirketin bulunduğu durumdan daha güçlü görünmesi amacıyla yapılmaktadır. İşletmenin net gelirlerinin eksik gösterilmesi ise; yanlış bir şekilde yapılan varlıkların değerlendirilmesi ve kamuoyunu yanıltacak doğru olmayan bilgilerin verilmesi, faturaların zamanlarındaki tutarsızlıklar, daha az gösterilmiş gelirler, şişirilmiş borçlar ve şişirilmiş giderler yoluyla uygulanmaktadır. Yapılan bu aldatıcı hile tipinde amaç şirketin bulunduğu durumdan daha güçsüz görünmesidir.

3.9.4. İşletmelerin Hile Önleme Araç ve Yöntemleri

İşletmelerin kullanmış oldukları hileleri önleme araç ve yöntemleri genel hatları itibariyle aşağıdaki gibi gösterilebilir (Yıldız ve Baskan, 2014, s. 6-8):

- **İç Kontrol Sistemi:** Üst yönetimin belirlemiş olduğu kurallara ve prensiplere uygun davranılması ve sunulan raporların, zamanında ve eksik olmayacak şekilde hazırlanarak yönetime sunulması-bildirilmesini sağlamaktadır.
- **İhbar Hatları:** İhbar sisteminin amacı esasında, işletmede bir kişinin farkına vardığı yapılan hileleri yetki sahiplerine bildirmesi sonucunda bu yanlışlıkların yetkililer tarafından çözülmesini kapsamaktadır.
- **İç Denetim:** Esas gaye ve üstlendiği sorumluluk işletmenin etkinliklerinin tamamını ve yönetimin uygulamış oldukları işlemleri inceleyerek denetlemektir.
- **Bağımsız Denetim:** İşletmenin mali raporlarında hile risklerinin ve hataların kabul edilebilir bir seviyede olmasını sağlamaktır.
- **Özel Olarak Yapılan Hataları ve Hileleri İnceleme Birimleri:** İşletmelerin kendi içlerinde sırf muhasebe hatalarının ve hilelerinin saptanması amacıyla birimler oluşturulabilir.

İşletmeler genel olarak hilenin yapıldığı anlaşıldıktan sonra bir önlem alma yolunu seçmektedirler. Bu durum da oldukça fazla zararların yaşanmasını ve döndürülme imkânı olmayan sonuçları doğurabilmektedir. Hilelerin ortaya çıkmasından önce hilelerin tespit edilebilmesi için işletmelerin güçlü bir iç kontrol sistemi oluşturmaları gerekmektedir. Bunlara ek olarak işletmede çalışanların eğitimlerinin doğru bir şekilde yapılması ve uygun bir çalışma ortamının oluşturulması ve çalışanlar arasında adaletli bir şekilde

davranılması hilelerin veya hile yapacak kişilerin öncesinden bir fırsat yaratmalarını yahut oluşabilecek bu fırsatların azalmasını sağlayacağı bu zamana kadar yapılmış olan çalışmalarda belirtilmektedir. Ayrıca gelişen bilgi teknolojilerinin yardımlarıyla işletmelerin kendi içlerinde sürekli denetim faaliyetlerini oluşturması, işletme çalışanlarının bu durumu göz önünde bulundurarak davranmalarına ve hilelerin önlenmesine yardımcı olacağı belirtilmektedir.

3.9.5. Hile Riski Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi

Günümüz iş dünyasının önemli tartışma konularından biri olarak, hilenin önlenmesi ile karşılaşmaktadır. Yapılan hileler nedeniyle işletmelerin yaşamış oldukları kayıplar ve işletmelerin ürün standartlarının düşmesi hilenin önlenmesi veya hile ile baş etmeye yönelik bazı adımlar atılmasını mecburi hale getirmiştir (Albayrak, 2019 s.25). Burada işletmelerin yapması gereken işletme faaliyetlerinde hile risklerinin yönetimi düşüncesini kabullenmektir. İşletmelerin büyüklükleri ve iç kontrol yapısı güçlü olsun veya olmasın, hile eğilimine yatkın olan dürüstlükten uzak insanların her alanda olabileceği yadsınamaz bir gerçektir ve bu yüzden hile riski her zaman var olmaktadır (Fishman, 2001, s.58-59). Uygulanacak olan hile riski yönetimi, hile riskinin kabul edilebilir bir seviyeye ulaşmasını sağlamaktadır. Riskin ne olduğuna dair literatür de birden fazla tanım bulunmaktadır. Risk kavramının her zaman için sadece olumsuz bir durumu ifade etmediği genel kabul gören bir görüştür. Bu durumda risk, hedefe ilerlemeyi engelleyen olumsuzluklar veya hedefe ilerlemeyi daha kolay hale getiren fırsatlar olarak da düşünülebilir (Derici, 2015, s.21). İşletmelerde oluşturacağı olumsuzluklar ile ilgili olarak yapılan bir başka tanımda ise, işletmelerin etkilenebileceği düzeyde itibar kayıpları, etik olmayan tutumlar, maddi anlamda yaşanan kayıplar ve yasal yükümlülüklerin ifa edilmemesine sebep olan durumlar olarak nitelendirilmiştir (Özeren, 2000, s.42). Bahsedilen bu olayların tamamı risklerin gerçekleşmesinde sebep olacakları olumsuzlukların, aynı şekilde hilenin gerçekleştiği durumlar için de geçerli olduğu görülmektedir.

Belirsizlik kavramı, karşılaşılabilecek durumlarla ilgili herhangi bir önlem alınmasını imkânsız seviyeye getirmektedir. Risk kavramının öncesinden tahmin edilebilirliği ise; riske karşı herhangi bir önlem alınmasını ve yönetilmesi durumunu işletmelere sunmaktadır (Bakkal vd., 2016, s.25).

Hile kavramının risk olarak değerlendirilmesi;

- Bu riskin ölçülebilmesini,
- Bu riskin değerlendirilebilmesini,
- Bu riske karşı alınan önlemler / kontrol faaliyetlerinin daha olumlu düzeye ulaşmasını ve kuvvetlenmesini sağlamaktadır.

Hile riskinin yönetilmesindeki esas düşünce, yapılan hilenin ortaya çıkması ve bu durumda karşılaşılan olumsuz etkilerin oldukça az seviyeye düşmesine yardımcı olacak önlemlerin uygulanmasıdır. Buradaki esas gaye, karşılaşılabilecek olumsuz olayları engellemek veya ortaya çıkan olumsuz durumlar da planlı bir şekilde hareket ederek, sistematik olarak alınan önlemleri gerçekleştirmektir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011, s.117). Risk yönetimi, belirsiz ve ne zaman karşılaşılabileceği bilinmeyen durumlarda risklerin etkilerini en az seviyeye indirmek ve bu risklerin içinde barındırdığı fırsatları iyi bir şekilde değerlendirmek için varlık ve kaynakların etkin planlanmasını, yönetilmesini ve kontrol edilebilmesini sağlayan faaliyetlerin tamamı olarak tanımlanmaktadır (Albayrak, 2019, s.26). Hile ile baş edebilmeyi hile riski yönetimi olarak değerlendirmek, hilenin yönetilebilir ve mücadele edilebilir bir risk olduğu anlamını kazandırmaktadır. Bu düşünceye göre hile riski yönetimi, var olan hile risklerinin ortaya çıkma ihtimallerini, bunların oluşturacağı etkilerin değerlendirilebilmesini ve bu durumda alınabilecek gerekli önlemlerin yerine getirilmesini sağlamaktadır (Derici, 2015, s.21). Alınabilecek gerekli önlemler denilmesindeki maksat, işletmenin bu süreçte birbiri ile bütünleşerek tasarlanan kontrol faaliyetlerini oluşturmasıdır. İç kontrol sisteminin esas gayesi, işletmelerin etkinlikleri içerisinde oluşabilecek hile fırsatlarına imkân tanınmayarak onların ortadan kaldırılmasıdır. Bu gayenin gerçekleştirilebilmesi, oluşturulacak iş süreçlerinin iç kontrol sistemi ile birlikte etkili ve verimli olacak şekilde yapılmasını, var olan iç süreçlerinin de iç kontrol sistemi ile bütünleşmesinin sağlanmasını, risklerin her zaman kontrol edilmesini ve yapılan bu kontrol analizleri ile birlikte yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir (Marathamuthu vd., 2014, s.2685-2694).

Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmeye sağlayacağı bir diğer yarar ise, hile yapanların tespit edilebilme ihtimalini artırmasıdır. Böylelikle etkin iç kontrol sisteminin var olması hilenin yapılma imkânları azaltmakta ayrıca hilenin gizlenme ihtimalini de düşürmektedir. Bu durumda hilenin devam edebilme süresini de azaltmaktadır. Yapılmış

olan araştırmalar, hilenin devam etme süresi ve bunun işletmelerde yarattığı maddi zararlar arasında doğru orantıda bir ilişki bulunduğunu da ortaya koymaktadır (ACFE, 2018). Hile riskinin yönetiminde iç kontrol sisteminin oluşturduğu yer ve önem gerçek deneyimlerle doğrulanmış olup, işletmelerin iş süreçlerine ait bir risk olduğu ve iç kontrol sisteminin risklerin engellenmesinde oldukça güçlü bir savunma mekanizması oluşturduğu bilinmektedir. Hilelerin engellenebilmesi için hileye zemin hazırlayan fırsatların da yok edilmesi gereklidir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011, s.61). Ayrıca iç kontrol sistemi, işletmelerin iş süreçlerinde oluşacak kontrol eksikliklerini ortadan kaldırmakta ve hile fırsatlarını da yok etmektedir. İç kontrol sistemi, işletmelerin gayelerini gerçekleştirmeleri yönündeki olasılıkları artırmak, hilelerin gerçekleşmelerini engellemek ve gerçekleşmiş olan hilelerin de ortaya çıkmasını sağlama da bir güvence olarak görülebilmektedir (Albayrak, 2019, s.29).

4. MADEN VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

4.1. Maden ve Madencilik Gelişimi

Anadolu Madencilik Tarihi konusunda Türkiye’de Madencilik Tarihsel Gelişimi projesi kapsamında Türkiye genelinde jeo-arkeolojik çalışmalara devam edilmektedir. Tarihten önceki dönemlere bakıldığında deneme-yanılma yöntemi ile birlikte başlamış olan metalik maden arayıcılığı günümüzdeki maden jeolojisine ait araştırmaların başlangıcı olmuştur. Anadolu’nun jeolojik yapısına bakıldığında, Anadolu Bölgesinin maden yatakları yönünden oldukça zengin olması, tarih süresince bu bölgeye yerleşen insanların madenlere kolay bir şekilde ulaşmalarını sağlamıştır.

Madeni tanımayan insanlar, doğada bulunan ve parlak rengi ile farkına varılan hematit, malahit gibi minerallerin dikkatlerini çekmesiyle, bu mineralleri boya malzemeleri olarak kullanmayı deneyimlemiş ve öğrenmişlerdir.

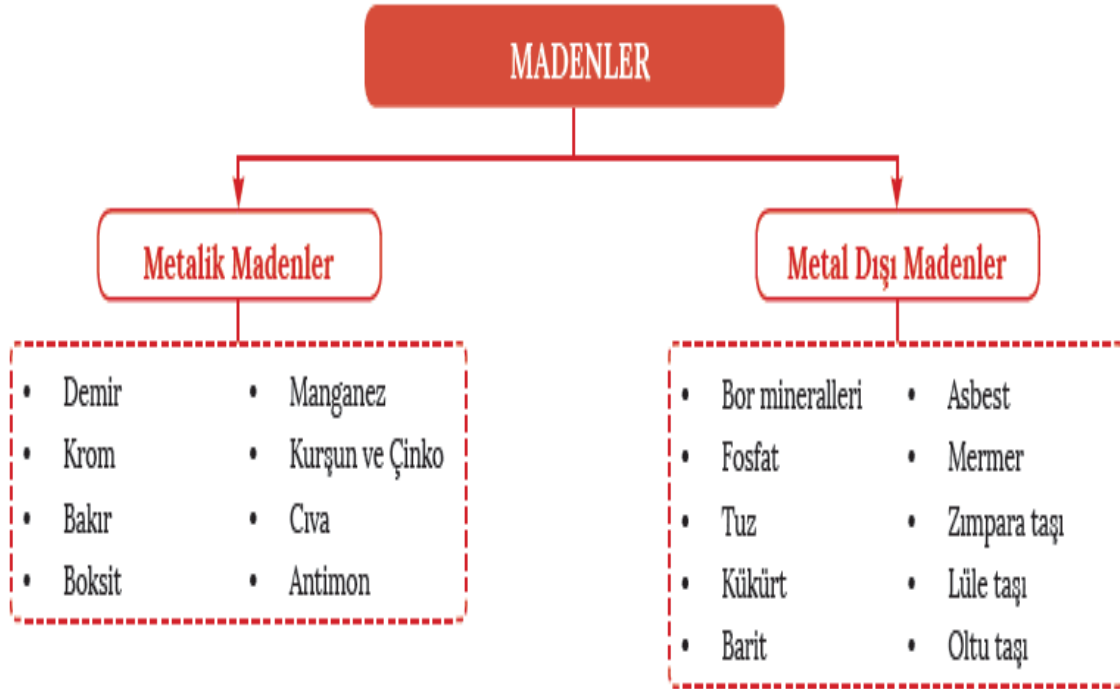
Günümüzde uzun yıllar öncesinde Diyarbakır Çayönü Tepesi ve Aksaray Aşıklı Höyükte daha çanak çömlek üretimine geçilmeden, doğal olarak mevcut olan saf bakırın toplanılarak iğne, boncuk ve balık oltası vb. nesnelerin üretimlerinin yapıldığı görülmüştür. Toplayarak değerlendirme özelliğini devam ettiren Anadolu insanı, doğada var olan saf bakır öncelikle döverek biçim vermeye çalışmış, soğuk yöntemle dövülme işlemi uygulanan bakırın zaman içerisinde çatlaklar oluşturduğunu, kırıldığını ve koptuğunu ancak bu bakırın ısınma işlemi uygulandığında oluşan yeni malzemenin daha kolay işlendiğini ve plastik özelliğini kazandığını gözlemlemiştir. Madenlerin işlenmelerinde ısının kullanılmış olması, toplumların kendilerini geliştirmesindeki oldukça önemli etkenlerden biri olan madencilik zeminin hazırlanmasına neden olmuştur (MTA, 2020).

4.1.1. Maden Kavramı

Ülkelerin zenginlikleri, sahip oldukları yer altı ve yer üstü kaynaklar yönünden iki bölüme ayrılmaktadır. Ekonomik değeri olan ve yer kabuğunun oldukça derinlerinde var olan minerallere maden denmektedir.

“Maden yataklarının buldukları bölgeleri ve bulunan madenlerin kalitelerini belirtebilmek için bazı terimler kullanılmaktadır. Maden yataklarında var olan ve

işlenmemiş madenlerin toplam miktarlarına rezerv, maden yataklarından çıkarılan taş ve toprakla bütünleşen maden miktarlarına tuvenan, maden yataklarından çıkarılan taşların topraktan ayrıştırıldıktan sonra ulaşılan net miktarına ise tenör denmektedir. Türkiye, yer altı kaynakları yönünden oldukça zengin bir ülke konumundadır. En önemli sebebi ise Türkiye, arazisinin oluşumu ve şekillenmesinde dağların oluşum hareketleri ve volkanizmanın etkili olmasıdır. Türkiye'nin jeolojik yapısının dağınık ve karmaşık olması, maden çeşitlerinin fazla olmasını sağlarken bir yandan da bu maden yataklarının işletilmesini güç bir hale getirmektedir. 1935 yılında Etibank ile Maden Tetkik ve Arama Enstitüsünün (MTA) kurulması ile birlikte Türkiye'de madencilik alanı üzerine geniş kapsamlı ve ilk sistemli araştırmalar yapılmaya başlanmıştır. Şekil 10' da madenlerin sınıflandırılması yapılmıştır''(Fikirgen, 2020).



Şekil 12. Madenlerin sınıflandırılması

Kaynak: (Fikirgen, 2020)

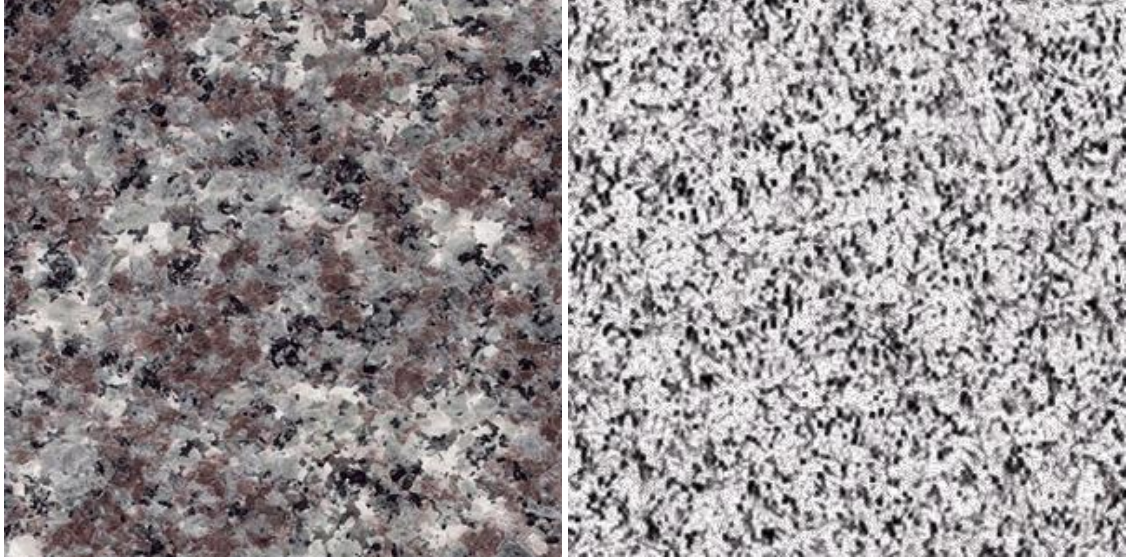
Doğal Taşların Farklı Özelliklere Göre Sınıflandırılması

- Mineral Tane Boyutlarına Göre
- Mineral Bileşim ve Oranlarına Göre
- Yapı ve Dokularına Göre
- Jeolojik Olarak
- Ekonomik Şartlara Göre
- Ticari Pazara ve Renge Göre
- Sertliklerine Göre
- Kullanım Şekline Göre
- Kaynaklarına Göre

Mineral tane boyutlarına göre sınıflandırma;

- İnce taneli mermer (1 mm),
- Orta taneli mermer (1-5 mm),
- İri taneli mermer (5 mm ile 1-2 cm),

Şekil 14' de bu sınıflandırmaya ait resimlere yer verilmiştir.



Şekil 14. Mineral ve tane boyutlarına göre sınıflandırılan mermerler

Kaynak: (MTA, 2018)

Mineral bileşim ve oranlarına göre sınıflandırma;

- Mermer; %95 oranında kalsit (CaCO_3) içermektedir. Taneli bir dokuya sahip ve kütleli bir yapıdadır. Mika ve Kuvars benzeri mineralleri içerisinde bulundurabilir.

- Skarn-mermer; %80 ve %90 arasında kalsit içermektedir. Masif bir yapıya sahip ve doku yönünden tanelidir. Diopsit, olivin, epidot, gröna ve plajioklas benzeri mineralleri de içerisinde bulundurabilir.
- Spolen ise içerisinde %80 oranında kalsit içermektedir. Yapısı şisti ve yönlü bir dokusu vardır. Tremotil, diopsit, gröna, flogopit ve plajioklas vb. mineralleri içerisinde bulundurabilir.
- Kalkşist ise içerisinde %60 ila 70 oranında kalsit içermektedir. Şisti bir yapıya sahip ve yönlü bir dokusu vardır. Epidot, lepidot, mika ve klorit gibi mineralleri içerisinde barındırabilir (MTA, 2018).

4.2. Dünya’da Mermer Sektörü



Şekil 15. Dünya doğal taş rezervi haritası

Kaynak: (Kuveyt-Bahreyn Doğal taş Sektörü Pazar Araştırma Raporu, 2019)

İnsanlık tarihinde bütün çağlara bakıldığında sanat, korunma, barınma vb. nedenlerle mermer kaynaklarından yararlanıldığı bilinen bir gerçektir. Teknolojinin günden güne gelişmesi bunun yanında Dünya nüfusunun artış göstermesi mermer kaynaklarının kullanım alanlarını çeşitlendirmiş ve artırmıştır. Şekil 15’ de verilen Türkiye’nin de içerisinde bulunduğu Alp-Himalaya Kuşağı; cins olarak karbonatlı kayaları daha fazla

oranda bulunduran kuşaktır. Bu kuşağın içerisinde İran, Pakistan, İspanya ve Yunanistan gibi doğal taş yönünden zengin olan bu ülkeler mermer, traverten gibi kaynaklara sahiptirler. Çin ve Brezilya gibi ülkeler ağırlıklı olarak magmatik kayalara sahiptirler. Bunun yanında Asya kıtasının önemli mermer üreticisi olarak bilinen Hindistan, İran ve Çin gibi ülkeler iken Avrupa kıtasında ise dünyanın önemli düzeyde mermer üretimini ve ticaretini yapan ülkeler İspanya, Türkiye ve İtalya yer almaktadır (FKA, 2011).



Şekil 16. Dünyada doğal taş üretimi

Kaynak: (FKA, 2011)

Şekil 16’da Dünyanın 1976-2015 yılları arasındaki Doğal taş üretimine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

4.3. Türkiye’de Mermer Sektörü

Geçmişten günümüze dek hedeflediği potansiyele ulaşamayan doğal taş alanı; 1985 yılında doğal taş üzerine olan Maden Kanunu içerisinde yer alması ile mermer ocakları işletmelerinde bilimsel yöntemlerin daha fazla kullanılmasını sağlamış ve yeni bir dönem başlamıştır. Sektörün gelişiminin hızlanmasında işlenmiş ve blok ürünlerin elde edilmesinde mermer ocakları, atölyeleri ve fabrikalarında teknolojinin kullanılması, uluslararası alanda iletişimi kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte doğal taş sektörü her yıl geçmiş yıllara nazaran daha fazla gelişerek ilerleme kaydetmiştir (Şengüler ve Adıgüzel, 2019, s. 6-7). Maden ihracatında da bugün ilk sıra da doğal taş sektörü gelmektedir (Kacı, 2017, s.21). Maden kanunlarında yapılan değişiklikler son zamanlarda doğal taş

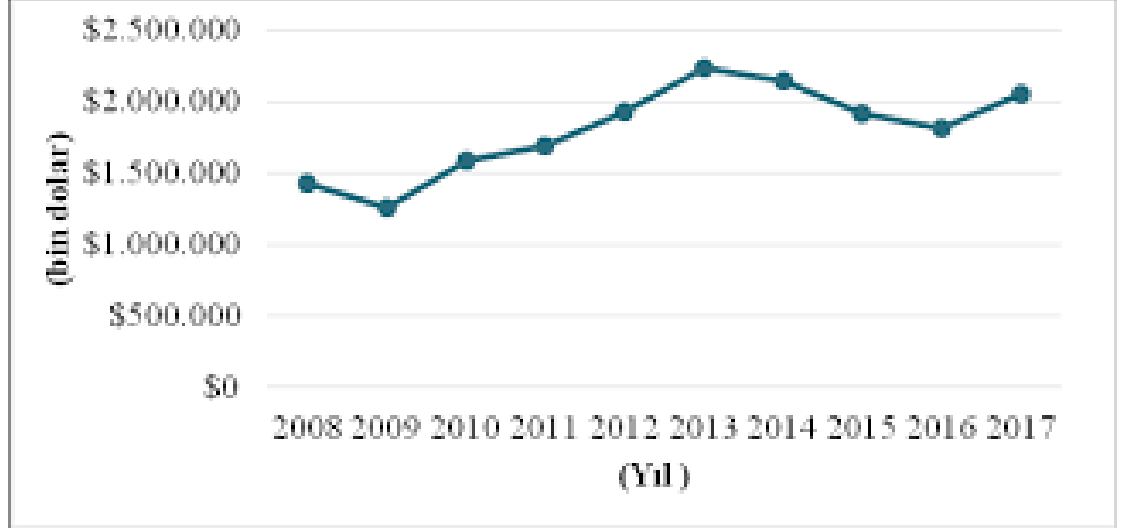
sektörünün içerisinde olan mermer işletmeciliğinin hızlı ve üretiminin etkin seviyeye ulaşmasında oldukça yarar sağlamıştır. Mermer ocaklarının arama, ön işletme ve işletme ruhsatı, müracaat ve uygulama dönemleri süreleri belirli bir temine bağlanmıştır. Ruhsat dönemlerinde yapılan bilimsel çalışmaların etkin olarak kullanılması, mermer ocaklarında ekonomik değerlendirmeler yapılmasına katkıda bulunmuştur (Hacımustafaoğlu ve Elçi, 2018, s.372).

“Türkiye jeolojik konumu itibariyle zengin kaynaklara ev sahipliği yapmaktadır. Batı Anadolu Güney Anadolu, Orta ve Kuzey Anadolu ve Marmara oldukça önemli mermer rezervlerine sahip olan bölgelerdir. Bu bölgelerde özellikle Bursa, Bilecik, İzmir, Uşak, Elazığ, Afyon, Eskişehir, Balıkesir ve Burdur illerimiz de çok fazla zengin mermer yataklarına sahiptir. Dünya'nın en zengin mermer yataklarına sahip olan Alp kuşağı içerisinde yer alan Türkiye 5,1 milyar m³ - 13,9 milyar tona yaklaşmış olan mermer rezervlerine ev sahipliği yapmakta ve bu değer dünyada yaklaşık olarak 15 15 milyar m³ olarak hesap edilen, dünya rezervlerinin %40'ına denk geldiği görülmektedir ”(Doğal Taşlar Sektör Raporu, 2018, s.18). Dünyada doğal taş sektöründe önemli ülkelerin içerisinde yer alan ülkemiz, rezervlerin zenginliğinin yanı sıra ham madde zenginliği, jeopolitik konumunun sağladığı avantajlar ve bu avantajların getirmiş olduğu nakliye kolaylığı, gelişen teknolojik altyapı, sektörel olarak tecrübeye sahip olunması ve sektörün dinamik yapıda olması bu alanda bulunan diğer ülkelere ayrı olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır. Zengin mermer rezervlerine sahip olan Türkiye de 650 adede yakın renk skalası, dokusunu barındırmakta ve çok fazla mermer çeşidine ev sahipliği yapmaktadır (Sürer & Şenol, 1999).

Alp-Himalaya kuşağı üzerinde bulunan Türkiye doğal mermer yatakları özellikle Doğu Anadolu' da Elazığ, Bitlis masifleri, Batı Anadolu' da Menderes, Kazdağı, Istanca, Menteşe, İç Anadolu' da ise Kırşehir illerinde oldukça zengindir. Bu illerden elde edilen mermerler yine ülke içerisinde Muğla, Çanakkale, Eskişehir, Bilecik, Kırşehir, Afyon, Denizli, İzmir, Balıkesir ve Bursa' da bulunan atölye ve fabrikalarda işlemlere tabi tutularak hem iç hem de dışa pazarlara sunulmaktadır (Soykan ve Mutluer, 1996, s. 49).

Türkiye, teknoloji ve ekonomik yönden gelişmişlik düzeyi, doğal taş kaynaklarının zenginliği ve jeopolitik avantajlardan kaynaklı nakliye kolaylığı ile dünya doğal taş piyasasının en önemli ülkeleri arasındadır (Şengüler ve Adıgüzel, 2019, s. 6-7).

“ Türkiye'nin doğal taş sektöründe yıllık üretim hacmi, yaklaşık 11,5 milyon tondur. Bu alandaki işletmelerin plaka üretim kapasiteleri, toplamda 6,5 milyon m² civarındadır (İhracat Genel Müdürlüğü, 2018).”



Şekil 17. Türkiye' nin mermer ihracatı

Kaynak: (Şengüler ve Adıgüzel, 2019, s. 7)

Türkiye'nin toplam mermer ihracat hacmini gösteren Şekil 17' e göre, 2008 yılında 1,5 milyar dolar seviyelerinde bulunan toplam mermer ihracat hacmi, 2013 yılında 2,3 milyar dolar seviyelerini görmüş, daha sonrasında 2016 yılına kadar bir düşüş yaşamış ve 2016 yılında 1,8 milyar dolar seviyesine gerilemiştir (Şengüler ve Adıgüzel, 2019, s. 7). Şekil 18' de Türkiye' deki mermer yataklarına yer verilmiştir.



Şekil 18. Türkiye' deki mermer yatakları

Kaynak: (MTA, 2018)

4.4. Doğal Taşların Kullanım Alanları

Mermer madenlerinin tüketim alanları içerisinde ilk sıralarda güzel sanatlar alanı, inşaat sektörü ve dekorasyon alanı gelmektedir. Bunların arasında en yaygın olarak kullanılan inşaat sektörüdür. Binaların iç ve dış kaplamaları, dekorasyonları, anıtlar, heykeller, hediyelik eşyaların üretilmesi önemli tüketim alanlarını oluşturmaktadır. Taş ocaklarından çıkartılan doğal taşlar; yol ve kaldırım döşemesi, bordür taşı, kent mobilyaları, duvar yapımı, duvar kaplaması, merdiven basamağı, çatı örtüsü, iç ve dış dekorasyon, peyzaj, bahçe adım taşı, iç mekân döşeme, mutfak ve banyolarda giderek daha fazla kullanılmaktadır. Doğal taşların, fiziksel özelliklerine göre uygun mekânlarda usulüne göre kullanıldıklarında her türlü işlevsellik ve ince zevkin tatmin edileceği dayanıklı, sağlam, sağlıklı, doğal bir malzeme türü olarak modern mimari uygulamalarda doğal veya doğala yakın görünümlü ve cilasız olarak kullanılması gittikçe yaygınlaşmaktadır (Doğal Taşlar Sektör Raporu, 2018, s.10-11).

Yapıların döşeme ve kaplamalarında genellikle mermer, traverten, granit, andezit, bazalt ve tüf gibi doğal taş ürünleri kullanılmaktadır. İç ve dış mekânlarda döşeme ve kaplama malzemesi olarak yüzeyleri honlama (yüzeyleri aşındırarak mat veya yarı mat hale getirme işlemi), cilalama, alevle yakma, eskitme, kuşlama, çekiçleme, doldurma ve asitle yıkama ile şekillendirilerek işlenen doğal taşlar daha fazla kullanılmaktadır. Doğal

taşların kullanım alanlarına ait Şekil 19’ da bazı tarihi yerler verilmiştir (Doğal Taşlar Sektör Raporu, 2018, s.10-11).



Şekil 19. Doğal taşların kullanımına ait tarihi yapılar

Kaynak: (MTA, 2018)

4.5. Türkiye ’de Mermer İşletmeciliği

“Türkiye, doğal taş bakımından jeolojik konumu itibariyle zengin bir potansiyel oluşturmakta ve dünyada doğal taş rezervlerinin yaklaşık olarak %40’ına ev sahipliği yapmaktadır. Günümüz verilerine bakıldığında bu yüzdellik oranı 4 milyar m³ işlenebilecek mermer, 1 milyar m³ granit rezervi ve 2,8 milyar m³ işlenebilecek traverten oluşturmaktadır. Ülkemizde bu sektör de çalıştırılan 1.717 mermer ocağı, takribi 2.000 adet fabrika ve 9.000 adet atölyeye ev sahipliği yapmakta ve bu alanda ortalama 300.000 kişiye istihdam sağlanmaktadır. Birkaç sene öncesine bakıldığında doğal taş ihracatı sıralamasında 8.sırada bulunan Türkiye bu sektörde 2006 yılı itibariyle 5.sıraya gelmiş ve 2018 yılında ise, en fazla ihracat yapan ülke olarak 1.sırada yer edinirken bu sıralamayı İtalya ve Yunanistan izlemiştir”(Doğal Taşlar Sektör Raporu, 2018, s.19-20).

Türkiye, doğal taş sektöründe mermer maden yataklarının işletilebilmesi ve bu işletilen mermerlerin değerlendirilmesinde oldukça önem arz eden bir düzeye ulaşarak doğal taş ihracatında önemli bir yer edinmiştir. Şekil 20’de bir mermer madeni ocağı işletmesine ait görsele yer verilmiştir.



Şekil 20. Mermer maden ocağı işletmesi

Kaynak: (Kekilli, S. 2019)

4.6. İç Kontrol Uygulamaları ve Hile Riski İle İlgili Daha Önceden Yapılmış Çalışmalar

Çalışmanın konusu ile benzerlik gösteren bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Bayrak (2017), tez çalışmasında, perakende sektöründe hile riski ile ilgili gelişme ve sonuçları ele almıştır. Sektörün içerisinde en ufak bir risk olarak ele alınan durumların zaman içinde çok daha olumsuz sonuçlara yol açabileceği belirtilmiştir. İşletmelerde hile risklerine zemin hazırlandığı veya bu koşullara olanak sağlayan ortamların oluştuğu sürece hile risklerinin kaçınılmaz olacağına değinilmiştir. Çalışma, uygulama yönünden şirketin yöneticileri ile görüşme ve anket şeklinde yapılarak hile risk raporlamalarına yer verilmiştir. Yapılan çalışmada, bu sektörde faaliyette bulunan işletmelerin departmanlarına göre her birinin karşılaşma olasılığı bulunan hile risklerine ayrı ayrı değinilmiştir.

Güneş (2014), yapmış olduğu tez çalışmasında hastane işletmelerini ele almış ve hile riskleri konusuna değinmiş ve bu risklerin değerlendirilmelerini yapmıştır. Yapılan çalışmada soruşturma ve gözlem tekniklerine yer verilerek ihbar yolu ile gelen bilgiler doğrultusunda değerlendirilmeler yapılmıştır. Çalışmada kamu hastanesinden 218 tane çalışan, özel bir hastaneden de 160 tane çalışan ile görüşmeler sağlanmıştır. Hile risklerine karşı alınan önlemlerle ilgili, insan kaynakları, iç denetim ve bilgi teknolojileri

birimi ile yapılan görüşmelere yer verilmiştir. Hastane işletmeleri için iç kontrol sistemi, yasal prosedür ve politikaların sağlanması, etik değerlere uygun ortamların ve işletme kültürünün oluşturulması, güvenilir çalışanların istihdamı, hile hakkında eğitimler verilmesi, ihbar hatlarının kurulması, işletmede hile riskinin sürekli değerlendirilmesi ve ortaya çıkabilecek riskler hakkında karşılaşılabilecek durumların tespiti olarak değerlendirilmiştir.

Göçgüner (2013), tez çalışmasını tekstil sektörü üzerine yaparak, sektörde bulunan hile risklerini değerlendirebilmek için 2 tane işletme ile mülakat uygulamasına yer vermiştir. Çalışmasında bu sektör için hazırlanan sorular, her birimin departmanında bulunan personele ve departmanların yöneticilerine yönlendirilmiş bu doğrultuda cevaplar alınmaya çalışılmıştır. Çalışmada tekstil sektöründe yapılmakta ve yerine getirilmekte olan kontrollerin yeterli bir düzeyde olmadığı sonucu elde edilmiştir. Çalışma kapsamında hile risklerine karşı tedbirlerin alınması yahut bu risklerin ortaya çıkarılabilmesinde oldukça önem arz eden iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim prensiplerinin işletme açısından tam anlamı ile uygulanmaya başlanması gerektiği, ancak bu şekilde işletmede karşılaşılabilecek hile risklerinin önlenmesi veya ortaya çıkarılabileceği bildirilmiştir.

Dalğar (2012) çalışmasında işletmelerin muhasebe bölümlerinde karşılaşılabilecekleri hata ve hilelerin önlenmesinde etkin bir iç kontrol sisteminin nasıl oluşturulup kullanılabileceğini açıklamıştır. Bunun yanı sıra kendi iç kontrol sistemlerini oluşturmak isteyen işletmelere yararlı olması için neleri yapmaları gerektiğine dair yol gösterebilecek bilgilere yer vermiştir. Yapılan çalışmada karşılaşılabilecek hile ve hatalara yönelik tedbirlerin alınması ve önlenmeleri için işletmelerin uygulayabilecekleri bazı faktörler, işletmelerde ortaya çıkan hilelerin tutarları, tespit edilme süreleri ve sayıları gibi işletmeye etki edecek konular incelenmiştir. Üretim alanında faaliyet gösteren işletmenin muhasebe departmanında, iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalar gözlemlenerek ve görüşmeler sağlanarak incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda ise işletmelerin içinde buldukları konum, özellikleri, işletme yapısı ve nitelikleri göz önüne alınarak kendilerine özgü hileler ile mücadele edebilmelerine yönelik bir program uygulamaları gerektiği kanısına varılmıştır. İşletmelerin yapıları dikkate alınarak kurulan veya kurulacak olan iç kontrol sistemlerinin, işletmenin büyüklüğünün de göz önünde

bulundurularak yönetim tarafından oluşturulması ve bu sistemin de sürekliliğinin sağlanması gerektiği ifade edilmiştir.

4.7. Uygulama

4.7.1. Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı; artan rekabet koşullarında sürekli ilerleme kaydeden maden sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin içinde yer alan mermer işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve uygulanmasına verilen önemin belirlenmesi ve hile riski taşıyan unsurların işletmeler açısından değerlendirilmesidir. Önceki bölümlerde teorik olarak anlatılan hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinliği, uygulamada altı işletme üzerinde araştırılmıştır. Araştırma kapsamında, Türkiye'nin İç Anadolu bölgesinde yer alan Konya ilinde faaliyette bulunan mermer işletmeleri, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi aşamasında meydana gelebilecek hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla tesis edilmiş etkin işleyen bir iç kontrol sistemine sahip olup olmadıkları açısından incelenmiş, mevcut iç kontrol sistemleri değerlendirilmiştir. İşletmelerin zayıf yönleri saptanmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışmanın sonucunda; işletmelerin faaliyetlerini iyileştirebilmeleri ve oldukları konumdan daha iyi seviyede olmaları için tespit edilen zayıf yönlerine yönelik bir takım önerilerde bulunulmuştur. Uygulama kapsamında altı işletmeye ilişkin elde edilen bilgiler sonucunda bulgulara yer verilerek sektör genelinde değerlendirmeler yapılmaya çalışılmıştır.

4.7.2. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmanın yöntemi nitel araştırma tekniği ile yapılmıştır. Yöntemin veri toplama aracı görüşme (derinlemesine mülakat) ve verilerin analizi aşamasında nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizine yer verilmiştir. Görüşmeler Konya Ticaret Odasına ve Konya Sanayi Odasına kayıtlı hem alım-satım hem üretim yapan yedi işletmeden altısı ile sağlanmıştır. Altı işletmeden de toplam altı kişi ile görüşme yapılmıştır. Uygulama yapılan işletmeler isminin belirtilmesine izin verilmediği için işletme isimlerinin “A, B, C, D, E ve F” işletmeleri olarak kullanılması tercih edilmiştir. Çalışma işletmenin muhasebe, üretim ve satış departmanına yöneliktir. Ülkemizde pek fazla dillendirilmekten kaçınılan hile konusu, çalışmaya katılan işletmelerde önceden yaşanmış

hile vakalarına ilişkin sorulacak sorulara yanıt vermede çekimser davranacakları düşünülmüş bu yüzden mülakat sorularının çoğunluğunda hilelerin önlenmesine yönelik konulara yer verilmiştir.

4.7.3 Çalışmada Araştırma Yapılan Faaliyet Sürecine Ait Bilgiler

Mermer sektöründe faaliyette bulunacak işletmelerde, keşfedilen arazilerde maden işleri genel müdürlüğü tarafından gerekli izin ve ruhsatlar alınmasıyla süreç başlamaktadır. Bu süreçte gerekli saha çalışma ortamlarının hazırlanması gereklidir. Mapeg(Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü) tarafından hazırlanmış olan yönetmeliklerle işletmelerin açılması ve denetlenmesi için ilgili usul ve esaslar belirlenir. Yönetmeliklerde istenen şartlar işletme tarafından yerine getirildikten sonra maden üretimine başlanılmaktadır. İşletmenin her çıkardığı hammaddeyi, satışını yaptığı ürünü Mapeg sistemine bildirmesi gerekmektedir. Yapılan satış işlemlerinin sisteme kaydedilmesi için 7 günlük bir süre bulunmaktadır. İşletmeler, sahada uygun bir çalışma ortamının oluşturulmasıyla birlikte başladıkları üretimde maden ocağından gerekli araçları kullanarak madenleri çıkartmaktadırlar. Bu işlemler ile 400-500 tonluk kütleler çıkarılabileceği gibi daha küçük ebatta parçalarda çıkartılabilir. Çıkartılan her bir ürün blok mermer halinde ölçüleri alınarak listelenmektedir. Sonrasında bu ürünler işletmelerin varsa kendi fabrikalarında satışlarının yapılması amacıyla üretmek istedikleri ebatta işlenir. Ocaktan çıkartılan madenlerin blok olarak satılmasının planlanması durumunda alıcı veya müşteriler için kendi markaları ya da müşteriye ayrıldığını bildiren müşterinin istediği markalar verilerek gerekli açıklamaları içeren etiketlerle kaydedilmektedir. Bu süreçte ocakta bir kantar sistemi bulunuyor ise tartım yapılır. Ocağın tartısının bulunmadığı durumda ise en yakın karayolları müdürlüğüne bağlı tartım yerlerinde tartılmaktadır. Karayollarındaki tartımları esas alarak kantar fişlerini düzenleyip satış işlemleri için faturalama işlemlerini yapan işletmeler bulunduğu gibi limandan onaylı vgm-dba(Verified Gross Mass/Doğrulanmış Brüt Ağırlık) kantar tartımlarına dayanarak faturalama işlemlerini yaparak satış yapan işletmeler de bulunmaktadır. İhracat işlemleri sırasında limandaki tartımların dikkate alınması daha sağlıklı kabul edilmektedir. Ancak vgm için gümrük beyannamelerinde +- %5 oranında değişiklik olması kabul edilmektedir. Bu yüzden işletmeler beyannamelerinde bu oranı aşmayacak şekilde vgm veya karayollarında elde edilen tartım sonuçlarını kendi istemiş oldukları seçenek doğrultusunda, satış işlemine

olarak faturalarını düzenlemektedir. Ebatlı yapılan satış işlemlerinde yurt içi veya yurt dışı satışlarında seçilmiş olan tartım sonuçlarına göre faturalama işlemi yapılmaktadır. Burada değişen sadece ürünün hammadde, mamul ya da yarı mamul olarak işlem görmesidir.



Şekil 21. Mermer maden ocağı ve sahaları

Kaynak: (Maden Sahaları, 2021)

4.7.4 Çalışmada Araştırma Yapılan İşletmelere Ait Bilgiler Ve Uygulama

4.7.4.1. Araştırma Yapılan A İşletmesinin Tanıtımı Ve Uygulama

A Maden Mermer Ocakçılığı ve Doğal taş İşletmesi 2019 yılında tek bir yönetici ile Konya merkezli kurulmuştur. İşletme devren alınıp faaliyetine 2019 yılının Ocak ayında başlamıştır. İşletme 25 milyon TL hasılatı ve kârlılık oranı %15 ila %30 arasında bulunmaktadır. İşletmenin şuan için çalışan 16 personeli bulunmaktadır. Aqua luna olarak bilinen gri mermeri birçok farklı seleksiyonlarda (renk ve desen çeşitliliği) işlenebilir

özelliğe sahip doğal taşları üretmek ve ulusal ve uluslararası piyasada ticaret yapmak amacıyla kazanç elde etmek için kurulmuştur. Farklı bir ışık alımına ve çok özel damarlara sahip geleneksel mermerlere göre daha saf ve parlak bir görünümü bulunan, pazar piyasası iyi olan ve ocaklarında üretmekte oldukları blok mermer çeşitlerini yurt içi satışlarında ülkenin dört bir yanına satarak malzeme tedariki sağlayan işletme yurt dışı satışlarında ise Çin, Hindistan ve Pakistan ülkelerine ihracat gerçekleştirmektedir.

Araştırmaya İlişkin Mülakat Soruları ve Cevapları

1. İşletmede sadece ham maden satışı mı yapılıyor yoksa üretimin fabrikada işlenip satışı da bulunmakta mıdır?

İşletmede ham maden üretimi yapılıp, ham maden satışları bulunmaktadır. Fabrikada işlenip satılan bir ürün bulunmamaktadır.

2. İşletmede iç kontrol sistemi kurulmuş mudur?

İşletmenin maden ocağında şantiye şefi bulunmaktadır. Aynı zamanda mühendislerinin bulunduğu üretim ve sevkiyatlarla ilgilenenin kendisi olduğunu şantiyede şefin yardımcı olduğu belirtilmiştir. Şantiyede 12 kişi ile çalışmakta ve hiyerarşik sistem satış ve üretimde bu şekilde ilerlemektedir. Aynı zamanda üretim sorumlusu, stok sorumlusu, kalite kontrol sorumlusu ve sevkiyat sorumlusu olarak personel bulunmamaktadır. Maden ocağında yapılan markalamalara istinaden merkez ofisteki satış sorumlusu ayrıca bilgileri kontrol etmekte ve kayıtlarını ocaktan gelen direktifler doğrultusunda kaydetmektedir. Kendi kontrol sistemlerini bu yönde daha rahat takip ettiklerini yapılan sevkiyatları merkez ofisteki satış sorumlusu ve mühendisin sürekli iletişimde olmasıyla sağladıkları ifade edilmiştir.

3. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi, faturalamada kaydetmede ve tahsilatta uygulanmakta mıdır?

Sevkiyatla ilgilenen personel(mühendis) şef ile irsaliyeleri düzenler ve ardından proforma faturalarını muhasebe departmanı verilen bilgiler doğrultusunda kaydetmektedir. İhracat işlemlerine bakan bir tane personel bulunmaktadır. Satış maden ocağında gerçekleşmekte ve kaydını da aynı personel muhasebe ve merkez ofisteki satış sorumlusuna iletmektedir. Ocakta farklı seleksiyonlarda üç tane blok mermerin bulunduğu ve buna göre yapılan işlemler ve birim fiyatlarının mühendis tarafından detaylarının yine muhasebe ve merkez

ofisteki satış sorumlusuna iletiildiği belirtilmiştir. Satışların tahsilat ve faturalama işlemleri muhasebe biriminde çalışan personel tarafından takip edilmektedir.

4. Satış kayıtları işletmede neye göre yapılmaktadır?

Satış kayıtları işletmede sipariş usulüne göre yapılmaktadır. İşletme sipariş takibinin kolay yapılması için verilen siparişe göre sevkiyat esnasında onaylı yükleme belgeleri düzenlenmektedir. Ocağın kendi içerisinde kantar sistemi bulunmaktadır. Yapılan sevkiyatlar için öncelikle kendileri tartım yaptığı daha sonra limandan gelen onaylı tartım sonuçları ile karşılaştırma yaptıkları ifade edilmiştir. Limandan gelen kantar sonuçları esas alınarak faturalama işlemleri gerçekleştirilmektedir.

5. İşletme satışları yapılırken prosedür olarak hangi işlemler uygulanmaktadır?

Satış işlemleri yapılırken öncelikle markalanan blokların sevkiyat esnasında sevk irsaliyesi düzenlenmektedir. Sevk irsaliyesinde ürünle ilgili blok adedi ve tonaj bilgileri verilmektedir. Düzenlenen irsaliye bilgilerine göre Mapeg sistemine sevkiyat bilgileri girilmektedir. 7 günlük süre içerisinde sisteme bilgilerin işlenmesi gerektiğinden vgm(doğrulanmış brüt ağırlık) beklendiği için limandan gelen tartım sonuçları esas beyan alınarak bildirilmektedir. Tartım sonuçlarına göre mail yoluyla muhasebe birimine bildirilen tonaj ve yükleme detaylarına ilişkin satış faturası düzenlenmektedir. Mapeg sistemine bilgiler girildiği için satışlarda bir kontrol sağlandığını söylemek mümkündür.

6. Satış faturalarında kullanılan birim fiyatlar neye göre belirlenmektedir?

Doğal malzeme ile çalışan işletme her yıl standart bir fiyat uygulama çalışması yapmaktadır. Taşın özelliğine, kalitesine göre kendi içerisinde bir fiyatlandırma uygulamaktadır. Bunun yanı sıra müşterinin istediği taşın tonajı, rengi, kalitesi, alım gücü ve ödeme süresine göre fiyatların belirlendiği ifade edilmiştir.

7. İşletmede yapılan satış işlemlerinde nelere dikkat edilmektedir?

İşletmede şantiyesinde kantarları bulunmaktadır. nceliği burada tartımların sağlanması ve olası oluşabilecek farklara karşı bir karşılaştırma yapabilmesini sağlamaktadır. Daha sonra müşteri ve kendi sevkiyatları için şirketin anlaşmalı olduğu nakliye şirketlerinden karayolları genel müdürlüğüne bağlı istasyonlarda tartım yapılması istenerek en son limandan gelen tartım sonuçlarıyla karşılaştırılmaktadır. Mevcut llerin yoğunlukla çarpılması sonucuna göre hesaplamalar yapıldığı için arada çok fazla oynamalar

olmamaktadır. Ancak her ihtimale karşı önlemler alınmaktadır. Satış işlemlerini merkez ofisteki satın alma ve muhasebe birimi denetlemektedir. Alım-satımlarda işletmeler beyanname ilettikleri için karşılıklı aracı işletmeler ile kontrol sağlamaktadır.

8. Ambarda-depoda güvenlik önlemleri alınmış mıdır?

Maden ocağında kamera sistemi ile koruma sağlanmaktadır. Ayrıca kendi bünyelerinde çalışan personel olan bekçileri bulunmaktadır. Blokların ağır tonajlarda olması yönünden çalınma gibi bir durumla karşılaşılmayacağını teşekküllü bir çalışma gerektiğini ve şantiyenin sürekli kontrol altında olmasından dolayı böyle bir durumun söz konusu olmadığı ifade edilmiştir. Ancak blokların taşınması esnasında hasar görmelerin ve kırılmaların olabileceği ve bu durumlarda çok fazla alınabilecek bir önlem olmadığını her zaman önüne geçilemediğini ifade etmiştir. İstiflemesi yapılacak ürünlerin belirli bir yeri bulunmaktadır. Kış sezonları için kademeli şekilde stoklanan bloklar üzerleri ambalaj ile kaplanarak hasar görmemesi için toprağa gömülmektedir. Bu sene alıcılar bloklarını kış sezonundan önce sevk etmelerine ilişkin bilgilendirilmiş ve kış sezonunda üretime ara verilmiştir. Her ne kadar korumaya alınsa da soğuk hava şartlarından etkilenen bloklarda çatlama ve kırılmalar olmaması için yapılan uygulamaların bu yönde olduğu ifade edilmiştir.

9. Depo bölümünden fabrikaya ve müşteriye sevkiyatlar nasıl yapılmaktadır? Bu işlemler esnasında düzenlenen belgeler nelerdir?

Ocak içerisinde fabrika üretimi yapılmayan işletme ürünlerinin tamamen üretimin yapıp ya araçlar ya da kendileri tarafından satış yaptıklarını depo da bulunan ürünlerin stoklarının bu yönde kaydedildiğini ifade etmiştir. Yapılan sevkiyatlar tamamen müşteri emirlerine dayalı olarak işlemlere tabi tutulmaktadır. Kendi içlerinde markalamaların yapıldığını ve bu yönde kaydedilen blokların daha sonra alıcılara satıldığında alıcı için bir markalamaya çevirdiklerini kayıt işlemlerinin bu doğrultuda sağlandığı ifade edilmiştir. Yapılan sevkiyatlar için sevk irsaliyeleri düzenlendiğini ve nakliye ve alıcı ile bu irsaliyelerin paylaşıldığı belirtilmiştir. İrsaliyelerin mühendis ve şantiye şefi tarafından kontrol edilip stok için kontrol oluşturulduğu ve sevk edildiğine dair sisteme işlendiği belirtilmiştir. Mühendis hem satış, üretim ve stok kontrollerini sağlamaktadır. Üretim hattında her zaman %100 kontrol sağlanmadığı yanlış kesilmeden ya da bloklardaki çatlaklıklardan dolayı kırılmaların olabileceğini ve bu durumlarda kullanılabilecek bir alt

boyuta indirildiği ifade edilmiştir. Kullanılmayan satışı olmayan parçaları ya da molozların mozaik olarak gönderimlerinin yapıldığı ve bunlarında yine kontrolünün sağlandığı belirtilmiştir.

10. Depo bölümünde sayım hangi aralıklarla yapılmaktadır?

Her üretimden sonra haftalık olarak kontrolleri sağlanmaktadır. Üretimler günlük olarak raporlanamasa bile mutlaka bir sonraki gün yönetime bildirilmektedir. Yılsonu için genel sayımlar yapılmaktadır. Bu yıl stokla çalışmayacağını belirten işletme önceki yıllarda sayımların bu doğrultuda ilerlediğini ifade etmiştir. Yine üretimden ve stoktan sorumlu olan mühendis şantiye şefi ile bu işlemleri yapmaktadır. Güçlü bir stokla çalışmayıp üretilen ürünün gönderilmeye çalışılması için planlamalar gerçekleştirmektedir. Yapılan üretim ve sayımlar merkez ofisteki satın alma birimine bildirilmekte ve yönetim tarafından kontrol edilmektedir.

11. Elde edilen sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılırken kırılan bloklar nasıl değerlendirilmektedir?

Stok kartları işletme içerisinde yapılan markalamalar ile takip edilmektedir. İşletme markalama yönteminde girdi çıktı dengesini ürün ölçülerini kaliteye göre ayırıp her birini vermiş oldukları markaya göre kaydetmektedir. Elektronik ortamda kayıtları tutulmaktadır. Günlük işlenebilen ya da haftalık kontrolü sağlanan üretimin sisteme kaydedilmesi ve mail ortamında merkez ofise iletilmesi sağlanmaktadır. Kırılan bloklar bir küçük ebata çevrilebilecekse tekrar kesimleri yapılmakta çevrilemeyecekse moloz olarak kullanılmaktadır. Kırılan bloklarda herhangi bir durumla karşılaşılması için sisteme kırıldığı ya da moloz olarak değerlendirildiği kaydedilmektedir. Molozların ihracat esnasında değerlendirilebiliyor olmasından dolayı bu duruma önem verildiği ve mutlaka kontrollere tabi tutulduğu ifade edilmektedir. Kaydedilirken tonaj ve ölçülerinin kayıtlarının yapıldığı belirtilmiştir. Fiyatlandırılmaların da ürünün özelliklerine göre değerlendirildiği bilinmektedir.

12. Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime rapor edilmekte midir?

Sayım sonuçları üretim yoğunluğuna göre gün içerisinde bildirilmese bile ertesi gün bildirildiği ve haftalık olarak yönetime rapor edildiği ifade edilmiştir. Genel olarak ocakta 1-2 ay arasında sayımların yapıldığı ve mühendis ve şef tarafından kontrollerinin gerçekleştirildiği belirtilmiştir.

13. İşletmede çalışan personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahip midir?

İşletme şuan için personelin yeterli düzeyde ve eğitilmiş olduğunu belirterek, yapılacak olan işin niteliğine göre eğitime ve yeterlilik düzeyine bakıldığı, gerekli sertifikaların aldırılıp personelin yetiştirildiği ifade edilmiştir. Muhasebe, üretim ve ihracat birimi için eğitim düzeylerinin arandığını ancak işletmede de personel yetiştirildiği ifade edilmiştir.

14. İç denetim birimi var mıdır? Yoksa bu işlemleri kim ya da kimler yerine getirmektedir?

Bir birim olarak kurulmadığını ancak muhasebe, merkez ofisteki satın alma ve üretime bakan mühendis arasında kontrollerin yapıldığı belirtilmiştir. Sevkiyat ve üretimin mühendis tarafından yapıldığı ancak şefin yardımcı olduğu ifade edilmiştir. Denetlenen faaliyetler yöneticilerinden bağımsız olarak denetlenmemektedir. Yönetim genel kontrol sağlamaktadır. İş hattında raporları ayrıca inceleyen ve üretime bakan farklı bir personel bulunmamaktadır.

15. İşletme de faaliyet döngünüzdeki en büyük risk unsuru nedir? Bunun önlenmesi için hangi önlemler alınmaktadır?

Ocak ile üretim sağlandığı ve fabrikada ayrıca bir üretim sağlanmadığı için üretim bir risk olarak görülmektedir. Bunun yanı sıra maden ocaklarında ağır iş şartlarından dolayı ölümlü kazalar bir risktir. İş güvenliği açısından kademeler arasında dubalarla korumalar sağlanmaya çalışılmakta ve personelde çelik kıyafetler kullanılmaktadır. Sevkiyat esnasında yanlış bir hamlenin bloğa zarar vermesi kırılmasına neden olacağı için sevkiyatın risk olduğu ifade edilmiştir. Maliyetlerin artış göstermesi üretim ve satış için bir risk unsurudur. Anlaştığı bir nakliye işletmesi olduğunu söyleyen işletme maliyetleri sevkiyat yönünden bu şekilde en aza indirmeye çalıştığını ifade etmektedir.

16. İşletme müşteri sayısını ve pazar payını artırmak için neler yapmaktadır?

İşletme bloklarının piyasa pazarında tutulmasından dolayı şuan yeni bir müşteri arayışında olmadıklarını ancak her zaman yeni bir müşteriye yönelik fuarlara katılarak tanıtımlar yaptığını ifade etmiştir. Mevcut siparişleri yetiştirmekte zorlandığını belirten işletme müşteri takibini bırakmadığını ifade etmiştir. Farklı seleksiyonlara sahip olan işletme ürünün işlenebilmesinin çeşitliliğinden dolayı pazarda oldukça büyük paya sahip

olduğunu bu yüzden siparişleri yetiştirmeye çalıştıklarını ifade etmişlerdir. Fuarlara katılım sağlayarak yeni müşterilerle temas kurulduğu belirtilmiştir. Çalışanlara motivasyon açısından ekstra prim çalışmalarının yapılmadığı belirtilmiştir. Ar-ge çalışması yönetim tarafından sağlanmaktadır.

17. İşletmede kaç çeşit stok bulunmaktadır? Her birinin fiyatı neye göre belirlenmektedir?

İşletmede blok mermer üzerine üç çeşit ürün bulunmaktadır. Ürünlerin kalitelerine ve renk geçişlerine göre fiyatlandırma yaptıkları ve müşterilerin alım gücü, vade ve ödeme şekillerine göre fiyatların değiştiği ifade edilmiştir. Bu işlemlerin ayrılması açısından denetleyen ayrı bir personel olmadığı mühendis tarafından kontrollerin sağlandığı, yönetiminde faaliyetleri denetlediği belirtilmiştir.

18. Satış yapıldığında fatura muhasebe servisine hangi yolla iletilmektedir?

Online sistem üzerinden çalışıldığı ve muhasebeye de bu yolla iletildiği belirtilmiştir. E-fatura haricinde yapılan satışlar da müşterilere mail yoluyla gönderilmektedir. İşletme de muhasebenin gelen satış bilgilerine göre faturaları düzenlediği ve yönetiminde faturaları kontrol ettiği ifade edilmiştir.

4.7.4.2. Araştırma Yapılan B İşletmesinin Tanıtımı Ve Uygulama

B Maden Mermer Ocakçılığı ve Doğal taş İşletmesi 2002 yılında grup şirketi olarak Konya merkezli kurulmuştur. İşletme 75 milyon TL hasılatı ve kârlılık oranı % 7 ile % 30 arasında bulunmaktadır. İşletmenin çalışan 93 personeli bulunmaktadır. Traverten, light traverten, beyaz onix ve gri dolomit mermer üretimleri bulunmaktadır. Travertenlerde dış mekânlarda dolgulu iç mekânlarda ise eskitme grubu olarak kullanılmaktadır. Yurt içine hammadde yurt dışına ise işlenmiş ürün olarak satışları yapılmaktadır. Dolomit Pazar piyasası geniş olan bir üründür. İşlenebilir özelliğe sahip doğal taşları üretmek ve ulusal ve uluslararası piyasada ticaret yapmak amacıyla kazanç elde etmek için kurulmuştur. Satışları fuarlar aracılığıyla ya da internet ortamı üzerinden online olarak yapılmaktadır. Pazar piyasası iyi olan ve ocaklarında üretmekte oldukları mermer çeşitlerinde yurt içi satışları yurt dışına oranla daha az bulunmakta olan işletme ülkenin dört bir yanına malzeme tedarik sağlamaktadırlar. Yurt dışında Amerika, Avustralya, Avrupa ve Afrika ülkelerine satışları bulunmaktadır. Blok mermer satışında

Hindistan, Çin, Bangladeş, Endonezya, İtalya ve İspanya kesilmiş üründe ise Avustralya, Tayvan, Kuzey Kore, Japonya, Rusya, Ukrayna, Romanya, Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya, Güney Afrika, Panama, Nikaragua, Kosta Rika ülkelerine ihraç etmektedirler.

Araştırmaya İlişkin Mülakat Soruları ve Cevapları

1. İşletmede sadece ham maden satışı mı yapılıyor yoksa üretimin fabrikada işlenip satışı da bulunmakta mıdır?

İşletmede (%90) ham maden üretimi ve üretimin fabrikada işlenip satışı yapılmaktadır. Ebatlı traverten, fayans ve blok mermer satışları bulunmaktadır.

2. İşletmede iç kontrol sistemi kurulmuş mudur?

İşletme kendi içerisinde 3 ayrı işletme olarak çalışmalarını sürdürmektedir. Maden ocağının başında şantiye şefleri bulunmakta olup, yönetimin verdiği direktiflere göre iş dağılımını gerçekleştirmektedir. Şantiye şefine bağlı ustabaşları ve üretim şefleri bulunmaktadır. Fabrika da ise daha hiyerarşik bir sistemle çalıştıkları ifade edilmiştir. Usta, makine bölge sorumlusu, kalite kontrol sorumlusu, üretim sorumlusu, stok sorumlusu, sevkiyat sorumlusu ve ihracat sorumlusu olarak dağılımın olduğu belirtilmiştir. Ancak şantiyede 11 kişi ile çalışan işletme fabrikadaki gibi iç kontrol sistemini hiyerarşik bir biçimde kuramadığını belirtmektedir. Şantiye de her bir personel ne yapması gerektiğini merkez ofisten verilen direktifler doğrultusunda yerine getirmektedir. Yönetim şantiyeden yapılan sevkiyatları bu şekilde daha kolay yönettiği ve kontrol ettiğini ifade etmiştir.

3. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi, faturalama da kaydetmede ve tahsilatta uygulanmakta mıdır?

İhracat işlemlerinde sevkiyata bakan personel sevk irsaliyelerini düzenlemekte ardından faturalamasını muhasebe birimi yapmaktadır. İhracat işlemlerinde iki ayrı personel ile çalışan işletme birinin üretim-kontrol ve müşteri ilişkileri diğerinin sevkiyat ve müşteri ilişkileri odaklı çalıştığını belirtmiştir. Gerçekleştirilen işletme kayıtları satış yapan iki personel tarafından kontrol edilmekte olup zaman zaman aralarında bir kontrolün olduğunu ifade etmiştir. Belgeler irsaliyelere (yükleme belgeleri) göre kontrol edilmektedir. Sevkiyatı yapan kişinin kayıt işlemlerini yaptığı görülmektedir. Tahsilat ve

faturalama işlemleri muhasebe biriminde çalışan personel tarafından gerçekleştirilmekte olup ayrıca tahsilatlar genel merkez tarafından da takip edilmektedir.

4. Satış kayıtları işletmede neye göre yapılmaktadır?

İşletmede satış kayıtları siparişe göre yapılmaktadır. Bunun akabinde sipariş takibinin kolay yapılması açısından verilen siparişlere göre sevkiyat esnasından yükleme belgeleri düzenlenmektedir. %100 sipariş usulüne göre çalışan işletme ocağında kantar bulunduğunu sevkiyatlarda tartım yaptığını belirtmiştir. Ellerinde bulunan tonajlara istinaden limandan gelen vgm(doğrulanmış brüt ağırlık) sonuçları ile karşılaştırma yapılmaktadır. Limandan gelen sonuçlarda çok fazla fark olmadığı sürece vgm sonuçları esas alınarak satış kayıtları için faturalama yapmaktadır.

5. İşletme satışları yapılırken prosedür olarak hangi işlemler uygulanmaktadır?

Satışlar yapılırken 7 günlük süre içerisinde Mapeg sistemine yapılan satışların tonajının girilmesi gerektiği belirtilmiştir. İhracat işlemlerinde liman vgm(doğrulanmış brüt ağırlık) sonuçlarını bekleyen işletme bazen düşük tonajda beyanda bulunduğunu ancak sonrasında gelen vgm sonucuna göre ekstra yükleme belgesi düzenleyerek aradaki farkı kaydettiğini ve faturalama işlemlerini net tonaj doğrultusunda yaptığını ifade etmiştir. Yapılan kayıtların anında sisteme kaydedildiğini ve merkezden kontrol edildiğini belirtmiştir. Şantiyelerde işlerin esnek yürüdüğünü ve %100 üretim stok kontrolü sağlanamadığı ifade edilmiştir. Kullanılan makinelerin hizalaması blok mermer de yanlış çekildiği zaman kayıplarının oluştuğunu ancak fabrikada 1 m² ürünün bile kaydının oluşturulduğu belirtilmiştir. Her üretilen ve sevk edilen malzeme kaydedilmektedir. Her gün kaydı yapılan ürünlerin merkeze bildirildiği ve merkezin 15 günde bir incelediği ve gözetim yaptığı bilinmektedir. Böylelikle hem müşteriler için malzeme durumunun hem de oluşan firelerin takibini sağlamaktadırlar. Satış için üretilen üründe yanlış kesim yapılmışsa veya ebatın da bir yanlışlık var ise de bunların kontrolünün sağlandığı ifade edilmiştir. Mapeg sistemine bilgiler girildiği için satışlarda bir kontrol sağlandığını söylemek mümkündür.

6. Satış faturalarında kullanılan birim fiyatlar neye göre belirlenmektedir?

Doğal malzeme ile çalışan işletmenin standart bir fiyat uygulaması olmadığı belirtilmiştir. Taşa ya da ürüne göre kendi içerisinde bir fiyatlandırma yapılmaktadır. Örneğin fayans satışlarını ele alan işletme 7-8 tane fiyat uygulaması bulunduğunu ürünlerin dolgulu,

eskitleme, fırçalı gibi ayrıldığını belirtmiştir. Bunların ürün çeşitliliğine, kalitesine, boyutuna ve işçiliğine göre fiyatının değiştiğini belirtmiştir. Burada önemli olan müşterinin alım gücü değil ürünün özellikleri olduğu ifade edilmiştir.

7. İşletmede yapılan satış işlemlerinde nelere dikkat edilmektedir?

Satış işlemlerinde öncelikleri şantiyelerinde bulunan kantarlarında ürünlerin tartılmasıdır. Şirketin kendi nakliye şirketi bulunmaktadır. Kendi içlerinde yapılacak sevkiyatlarda nakliye şirketlerini kullanmaktadırlar. Müşteri sevkiyatlarında ise kendi nakliyelerini yoğunluğuna göre yönlendirmektedirler. Ayrıca ocağın nakliyesini yapan anlaşmalı şirketlerle müşteri sevkiyatları da yapılmaktadır. Kendi içlerinde şantiyeden fabrikaya dahi ürün gönderilse tartım yapılarak sevkiyatı sağlanmaktadır. Kantarlar arasında çok fazla oynamalar olmadığı zaman sevkiyatlarda limandan gelen vgm esas alınmaktadır. Kantarların kalibrasyonlarından dolayı oluşan 200-300 kg farkı dikkate almadıklarını belirtmişlerdir. Bu tür oynamaların taşıdaki nem ve su oranından kaynaklanmasıyla oluşabileceğini karşılaştırmaların bu yönde yapıldığı belirtilmiştir. Çalıştıkları işletmelerle %90 güven esaslı çalışmaktadırlar. Gönderilen sevkiyatlarda tonaj düşüklüğü bildirilip rapor bu yönde iletilirse bu doğrultuda ilerlemektedirler. O aşamada bir kontrolün söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Alım-satımlarda işletmeler beyanname ilettikleri için güvenilse de güvenilmese de aynı tonajın gümrük beyannamelerinde belirtildiğini gördükleri için beyanı esas kabul etmektedirler. İhracatta kontrol mekanizmasının bu yönde sağlandığını ancak yurt içi piyasada böyle bir mekanizmanın bulunmadığını belirttiler. Yapılan iç piyasa satışlarında 11 tonluk taş 10 ton denilse işletme beyanını esas aldıkları belirtilmiştir. Ancak bu durumda öncelikle kendi yaptıkları tartım sonu ile karşılaştırdıklarını ve 200-300 kg ise kantarda oynamalar olabilir diye müşterinin beyanıyla ilerledikleri ifade edilmiştir. Satış işlemlerinde satın alma ve muhasebe birimi dışında işlemleri yönetimde kontrol etmektedir.

8. Ambarda-depoda güvenlik önlemleri alınmış mıdır?

Fabrikada kamera sistemleri ve güvenlik personeli ile koruma sağlanmaktadır. Şantiyelerde kamera sistemi bulunmamakta ancak kendi bünyelerinde çalışan bekçileri bulunmaktadır. Şantiyedeki blokların genelinin 20-25 tonluk olmasından dolayı çalınma gibi bir durumun söz konusu olmadığını teşekkürlü bir çalışma gerektiğini böyle bir durumda kendileri tarafından fark edileceği belirtilmiştir. Ancak hasar görme

yönünden blokların taşınması esnasında kullanılan makinelerin yanlış hareketleri sonucunda blokların kırılabildiği ve bu durumların önüne geçemedikleri belirtilmiştir. Şantiyeye nazaran fabrikada daha koruma odaklı çalışma sistemleri bulunmaktadır. İstiflenecek olan malzemenin %90 oranında yerlerinin belirli olduğu, nereye hangi sıra ile konulacağı, stoklamanın nasıl yapılacağı konusunun daha düzenli ve oturmuş olduğu belirtilmiştir. Yoğunluk zamanında fabrikada da bazen aksaklıkların yaşandığı ancak hasar görmemeleri için fabrikanın daha sistemli bir işleyişi olduğu ve kontrolün daha kolay sağlandığı ifade edilmiştir. Bu durum şantiyeleri için geçerli değildir. Geçen yıl kış sezonunda hava şartlarından 700 tonluk taşlarının zarar gördüğü ve önlenemediği ifade edilmiştir. İşletme bu yıl koruma yöntemlerinin blokları kademeli bir şekilde stoklayarak ambalajlayacağını ve üzerlerine toprak atılacağını belirtmiştir. Bazen blokları korumak adına toprağa gömen işletme bazen nem oranlarının ayarlanamamasından dolayı çatlama yaşandığını belirterek şantiyelerde stok bulundurmamaya çalıştıklarını ifade etmiştir. Şantiyede koruma işlemlerine yönelik yapılan tüm işlemlerin ekstra maliyet olması nedeniyle fabrikada kapalı alanda sadece ambalajlayarak koruduklarını ve daha kolay olduğunu belirtmiştir.

9. Depo bölümünden fabrikaya ve müşteriye sevkiyatlar nasıl yapılmaktadır? Bu işlemler esnasında düzenlenen belgeler nelerdir?

Ocalarının içerisinde fabrika bulunduğunu belirten işletme üretilen ürünün merkezin direktiflerine göre üretildiğini belirtmiştir. Kendi içlerinde %75 sipariş odaklı müşteri bazında ise %100 sipariş odaklı (müşteri emirlerine göre) çalışılmaktadır. İşletme kendi içerisinde(ocaktan fabrikaya) yaptığı sevkiyatlara irsaliye düzenlemekte olup blok ise maden sevk fişi ile ebatlı ürüne normal irsaliye ile kaydettiklerini belirtmiştir. Faturalama zorunlulukları olmadığını belirten işletme bunu sadece kendi içlerinde kaydedilmesi için yapmaktadır. Ebatlı ürünler işlenirken istenmiş olan ürün ile birlikte çıkan diğer ölçüler stokta kaydedilmektedir. Gelen irsaliye ile fabrikada stok personeli kontrol ederek teslim almakta ve bu stok kartlarını üretime girdiğinde üretim birimine teslim etmektedir. Müşteriye sevkiyatında ise yine sevk irsaliyeleri düzenleyerek limana nakliyelerinin sağlandığı belirtilmiştir. Fabrikada stok ve raporlamadan ayrıca bir personeli bulunmaktadır. İşletme müdürü de hem satış hem üretim kontrollerini sağlamaktadır. Fabrikaya gelirken yanlış kesilen ürün bir alt ölçüye düşürülebiliyorsa burada işleme alınmaktadır. Bu durum yine fabrika içindeki üretim içinde geçerlidir.

Ürünler hiçbir şekilde kullanılmıyorsa mozaikçilere gönderilerek değerlendirilmekte ve bunlarında kaydı yapılmaktadır.

10. Depo bölümünde sayımlar hangi aralıklarla yapılmaktadır?

Depo bölümünde sayımlar yılda üç veya dört defa yapılmaktadır. Normal şartlarda üretim olarak günlük raporlar iletilmektedir. Yılsonunda genel stok sayımı yapılmaktadır. Farklı bir sahası bulunan ikinci ve üçüncü Kategori olarak ayrılan ürünlere de yılda 1-2 kere sayım yapılmaktadır. Kasalı yani ebatlı üretilmiş nihai ürünleri günlük olarak kontrol etmektedir. Bloklarda ise sürekli olarak üretim raporları tutulmakta olup, sevk edilenler düşülerek kalanlar ayda bir veya iki ayda bir kontrol edilmektedir. Şantiyede güçlü bir stokla çalışmayıp ürettiklerini göndermeye çalıştıkları ifade edilmiştir. Fabrikada işleyişte üretim sorumlusu üretim raporlarını çıkartıp günlük üretileni yazarak stokçuya teslim etmekte ve stokta teslim alınan ürünlerde tekrar sayılıp stok devri yapılmaktadır. Fabrikada ihracat işlemlerinde ebatlı ürünlerin tekrar sayıldığını ve tekrar kontrol edildiğini ifade etmiştir. Bu işlemin yanlış ürün veya yanlış sayımlar olmaması için tekrar yapıldığı belirtilmiştir.

11. Elde edilen sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılırken kırılan bloklar nasıl değerlendirilmektedir?

Sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılmaktadır. Elektronik ortamda bunların kaydı sağlandığı belirtilmiştir. Günlük rapor sistemine veya üretim sistemine kaydedilmekte ve yönetim tarafına bu bilgiler aktarılmaktadır. Şantiyelerde kırılan bloklar bir küçük ebatlara düşürülebilecekse kesim işlemi yapılmakta ancak kullanılmayacak ise moloz olarak satılmaktadır. Değerli taşlar da bazen moloz olarak satılmaktadır. İşletme bu yüzden bu molozların çalınacağını düşünmese de nakliye esnasında içeriden güvenin suiistimal edilmesiyle ancak böyle bir durumun yaşanabileceğini belirtmiştir. Birinde olmasa birinde bu durumun anlaşılacağı ve ağırlıkları çok fazla olmadığı için tonajlarda bunun her zaman merkez tarafından gözetlenemeyeceğini bu yüzden şantiye şeflerinin burada devreye girdiğini ifade etmişlerdir. İşlemler tamamen şeflerin gözetiminde yapılmaktadır. Molozlarında parça ebatı çevirebileceklerse işlendiği belirtilmiştir. Yine iç ve dış piyasa da fiyatlandırmaları yapılmaktadır.

12. Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime rapor edilmekte midir?

Sayım sonuçları üretimde günlük olarak rapor edilmektedir. Depo bölümünde sayımlar 3-4 defa yapılmakta ve yine rapor edilmektedir. Şantiyeler de bir ay veya iki ayda bir yapılan sayım sonuçları da yine aynı şekilde raporlanmaktadır. Birim personelinin de sürekli olarak bu işlemleri kontrol ettiği ifade edilmiştir.

13. İşletmede çalışan personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahip midir?

Günümüz şartlarında şuan için çalışabilecek kalifiyeli personeli zor bulduğunu ifade eden işletme işin niteliğine göre yeterlilik ve eğitim düzeyine baktığını belirtmiştir. Muhasebe, üretim ve ihracatta eğitilmiş olmalarını aradıklarını ancak bulamadıkları zamanda kendilerinin yetiştirdiklerini ifade etmiştir. Birçok elemanını kendisi yetiştiren işletme personelinin yeterli donanıma sahip olduğunu belirtmiştir.

14. İç denetim birimi var mıdır? Yoksa bu işleri kim ya da kimler yerine getirmektedir?

Kurulmuş bir denetim birimleri bulunmamaktadır. Her birim belgeleri müdüre sunmakta ve müdür kontrolleri sağlamaktadır. Oto kontrol sistemi bu şekilde sağlanmaktadır. Denetim fonksiyonu denetlenen faaliyetlerin yöneticileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Üretim açısından sadece bir personel işleyiş takibi yaparak sirkülasyonu kontrol etmektedir. Finansal açıdan genel merkezin üç dört yılda bir kontrol sağladığı belirtilmiştir.

15. İşletme de faaliyet döngünüzdeki en büyük risk unsuru nedir? Bunun önlenmesi için hangi önlemler alınmaktadır?

İşletme üretim, sevkiyat, stoklama ve maliyetlerin kendisi için risk olduğunu belirtmiştir. Paketlenen ürünlerin makinede taşıma esnasında yanlış bir hareket yapılması ve patlaması, ürünlerin kasalanacağı esnada personelin köşesini vurmaması bir risk unsuru olarak kabul edilmektedir. Ocak ile eş zamanlı çalışan işletme ocağın durumu, jeolojik yapısı, verimi, üretim yerinin uzaklığı ve nakliyesini maliyet riski olarak nitelendirmektedir. Bu yüzden benzer taştan üretim yapan bir başka işletmeye göre aynı koşullara sahip olunmadığı için maliyet riski unsurunun önemli bir etken olduğunu ifade etmiştir. Rakipler ve maliyet için personelinin riskleri en aza indirmeye yönelik

çalışmalar yaptıklarını belirtmiştir. İşletme faaliyet döngüsündeki riskleri saydıkları nedenlerden dolayı her zaman en aza indirmediklerini belirtmiştir.

16. İşletme de müşteri sayısını ve Pazar payını artırmak için neler yapılmaktadır?

Eski müşterilerin her zaman korunarak ilerlendiği belirtilmiştir. İki yıldır yeni müşteri arayışında olmayan işletme siparişleri yetiştirmeye çalıştığını ancak farklı pazarlar için her zaman çalışmalar yaptığını belirtmiştir. Farklı taş gruplarında çalışan işletme her birinin çeşidine göre müşteri arayışlarının farklılık gösterdiğini ifade etmiştir. Fuarlara katılım sağlanarak Pazar payını artırdıkları belirtilmiştir. Personel için ekstra bir çalışma teşvikleri bulunmamaktadır.

17. İşletmede kaç çeşit stok bulunmaktadır? Her birinin fiyatı neye göre belirlenmektedir?

Blok mermer, dolomit, fayans(traverten) ve onix ürün grupları bulunmaktadır. Her bir üründen işlem, ölçü, kalite ve renklerine göre fiyatlandırma yapmaktadır. Üretim ve stok birimi burada oto kontrol sağlamakta ve denetlemeyi yapmaktadır. Fabrikada %100 sipariş odaklı çalışmayan işletme istenen ebatların yanında müşteri tarafından istenmeyen bir ebat çıktığı zaman onların stokta tutulduğunu belirtmiştir.

18. Satış yapıldığında fatura muhasebe servisine hangi yolla iletilmektedir?

Sistem üzerinden çalışan işletmede fatura muhasebe servisine online ortamda iletilmektedir. E-fatura mükellefi olan işletme kayıtların anında işlenmesi sebebiyle genel merkezinde direk kontrol sağlayabildiğini ve denetlediğini belirtmiştir. E-fatura haricinde kendi kullandıkları serverdan girilip fatura ve irsaliye kesildiğini ve faturanın muhasebe bölümüne sistem üzerinden direk iletildiğini ve yapılacak olan faturalamaların bu şekilde yapıldığı ifade edilmiştir. E- fatura dışında faturalama işlemleri bulunmamaktadır. Faturalanacak ürün bilgilerini muhasebe sistemden takip edebilmekte ve ara muhasebe takip etmezse ana muhasebe sisteme girip kontrol etmektedir. Denetim bu şekilde sağlanmaktadır.

4.7.4.3. Araştırma Yapılan C İşletmesinin Tanıtımı Ve Uygulama

C Maden Mermer Ocakçılığı ve Doğal taş İşletmesi 2006 yılında iki yönetici ile Konya merkezli olarak kurulmuştur. İşletme 28 milyon TL hasılatı sahip ve kârlılık oranı % 7

ila % 30 arasında bulunmaktadır. İşletmenin çalışan 18 personeli bulunmaktadır. Mermer, traverten ve mozaik üretimlerini farklı ebatlarda gerçekleştirmektedirler. %30-40 yurt içi satışları %60-70 yurt dışı satışları bulunmaktadır. İşlenebilir özelliğe sahip doğal taşları üretmek ve ulusal ve uluslararası piyasada ticaret yapmak amacıyla kazanç elde etmek için kurulmuştur. Pazar piyasası iyi olan ve ocaklarında üretmekte oldukları mermer, traverten ve mozaik çeşitleri ile yurt içi satışlarında ülkenin dört bir yanına malzeme tedariki sağlayan işletme yurt dışında ise Amerika, Irak ve İsrail ülkelerine ihraç etmektedir.

Araştırmaya İlişkin Mülakat Soruları ve Cevapları

1. İşletmede sadece ham maden satışı mı yapılıyor yoksa üretimin fabrikada işlenip satışı da bulunmakta mıdır?

İşletmede ham maden(blok mermer) üretimi ve satışı bulunmaktadır. Üretimin fabrikada işlenip satışı da yapılmaktadır.

2. İşletmede iç kontrol sistemi kurulmuş mudur?

İşletmenin maden ocağında şantiye şefi bulunmaktadır. Aynı zamanda mühendislerinin bulunduğu üretim ve sevkiyatlarla ilgilenenin kendisi olduğunu şantiyede şefin yardımcı olduğu belirtilmiştir. Üretim biriminin başında yönetimde bulunan ortaklardan biri bulunmaktadır. Şantiyede 10 kişi ile çalışmakta ve hiyerarşik sistem satış ve üretimde bu şekilde ilerlemektedir. Ayrı ayrı üretim sorumlusu, stok sorumlusu, kalite kontrol sorumlusu ve sevkiyat sorumlusu olarak personel bulunmamaktadır. Maden ocağında yapılan markalamalara istinaden üretim bilgilerini yönetim kontrol etmekte ve kayıtlarını ocaktan gelen direktifler doğrultusunda kaydetmektedir. Kendi kontrol sistemlerini bu yönde daha rahat takip ettiklerini yapılan sevkiyatları mühendis ile sürekli iletişimde kalarak gerçekleştirdikleri ifade edilmiştir.

3. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi, faturalamada kaydetmede ve tahsilatta uygulanmakta mıdır?

Sevkiyatla ilgilenen personel(mühendis) şef ile irsaliyeleri düzenlemekte ve ardından proforma faturalarını muhasebe departmanı verilen bilgiler doğrultusunda kaydetmektedir. İhracat işlemlerine bakan bir tane personel bulunmaktadır. Satış maden ocağında gerçekleşmekte ve kaydını da aynı personel muhasebe sorumlusuna

iletmektedir. Muhasebe sorumlusu yönetimin başında olan bir diğer ortaktır. Ocakta farklı seleksiyonlarda iki tane blok mermerin bulunduğu ve buna göre yapılan işlemler ve birim fiyatlarının üretim ve satışla ilgilenen yönetici tarafından detaylarının yine muhasebe sorumlusuna iletiildiği belirtilmiştir. Satışların tahsilat ve faturalama işlemleri muhasebe biriminin başında bulunan yönetici tarafından takip edilmektedir.

4. Satış kayıtları işletmede neye göre yapılmaktadır?

Satış kayıtları işletmede sipariş usulüne göre yapılmaktadır. İşletme sipariş takibinin kolay yapılması için verilen siparişe göre sevkiyat esnasında onaylı yükleme belgeleri düzenlenmektedir. Ocağın kendi içerisinde kantar sistemi bulunmamaktadır. Yapılan sevkiyatlar için öncelikle kendilerinin nakliyecilere karayollarında tartım yaptırdıkları daha sonra limandan gelen onaylı tartım sonuçları ile karşılaştırma yaptıkları ifade edilmiştir. Limandan gelen kantar sonuçları esas alınarak faturalama işlemleri muhasebe birimine gönderilerek gerçekleştirilmektedir.

5. İşletme satışları yapılırken prosedür olarak hangi işlemler uygulanmaktadır?

Satış işlemleri yapılırken öncelikle markalanan bloklar veya ebatlı ürünler için sevkiyat esnasında sevk irsaliyesi düzenlenmektedir. Sevk irsaliyesinde ürünle ilgili blok adedi, tonaj bilgileri ve ölçü detayları verilmektedir. Düzenlenen irsaliye bilgilerine göre Mapeg sistemine sevkiyat bilgileri girilmektedir. 7 günlük süre içerisinde sisteme bilgilerin işlenmesi gerektiğinden vgm beklendiği için limandan gelen tartım sonuçları esas beyan alınarak bildirilmektedir. Tartım sonuçlarına göre mail yoluyla muhasebe birimine bildirilen tonaj ve yükleme detaylarına ilişkin satış faturası düzenlenmektedir. Mapeg sistemine bilgiler girildiği için satışlarda bir kontrol sağlandığını söylemek mümkündür.

6. Satış faturalarında kullanılan birim fiyatlar neye göre belirlenmektedir?

Doğal malzeme ile çalışan işletmenin standart bir fiyat uygulaması olmadığı belirtilmiştir. Taşa ya da ürüne göre kendi içerisinde bir fiyatlandırma yapılmaktadır. Tavan ve taban fiyat uygulaması yaparak müşteriye göre fiyatların değiştiği belirtilmiştir. Örneğin traverten satışlarını ele alan işletme ölçülerine göre fiyat uygulaması bulunduğunu ürünlerin dolgulu, eskitme, fırçalı gibi ayrıldığını belirtmiştir. Bunların ürün çeşitliliğine, kalitesine, boyutuna ve işçiliğine göre fiyatının değiştiğini belirtmiştir. Burada önemli olan konunun müşterinin alım gücü ve ürünün özellikleri olduğu ifade edilmiştir.

7. İşletmede yapılan satış işlemlerinde nelere dikkat edilmektedir?

Satın alma işlemlerinde şantiyelerinde kantar bulunmadığı ve yoğunluğa (ebatın yoğunlukla çarpılarak tonajın hesaplanması) göre hesaplama yaptıkları belirtilmiştir. Şirketin anlaşmalı olduğu nakliye şirketlerinden kendileri ve müşteri sevkiyatları için karayolları genel müdürlüğüne bağlı istasyonlarda tartım yapıldığı bilinmektedir. Kendi içlerinde şantiyeden fabrikaya dahi ürün gönderilse tartım yapılarak sevkiyatı sağlanmaktadır. Kantarlar arasında çok fazla oynamalar olmadığı zaman sevkiyatlarda limandan gelen vgm esas alınmaktadır. Gönderilen sevkiyatlarda aracı işletmelerden tonaj düşüklüğü bildirilip rapor bu yönde iletilirse bu doğrultuda ilerlemektedirler. Kendi kantar sonuçları ile karşılaştırma yapan işletme fazla fark bulunmadığı sürece gelen bilgilere göre işlemlerin gerçekleştirildiği belirtilmiştir. Alım-satımlarda işletmeler beyanname ilettikleri için güvenilse de güvenilmese de aynı tonajın gümrük beyannamelerinde belirtildiğini gördükleri için beyanı esas kabul etmektedirler. Satış işlemlerinde üretim birimi başında bulunan yönetici de üretimde bulunan mühendis ile işlemleri kontrol etmektedir.

8. Ambarda-depoda güvenlik önlemleri alınmış mıdır?

Fabrikada kamera sistemleri ile koruma sağlanmaktadır. Şantiyelerde kamera sistemi bulunmamaktadır. Şantiyedeki blokların genelinin 20-25 tonluk olmasından dolayı çalınma gibi bir durumun söz konusu olmadığını teşekküllü bir çalışma gerektiğini böyle bir durumda kendileri tarafından fark edileceği belirtilmiştir. Ancak hasar görme yönünden blokların taşınması esnasında kullanılan makinelerin yanlış hareketleri sonucunda blokların kırılabildiği ve bu durumların önüne geçemedikleri belirtilmiştir. İşletme şantiyede tam anlamıyla korumaya sahip olmadığını belirtmiştir. Şantiyede blokları korumak adına toprağa gömen işletme bazen nem oranlarının ayarlanamamasından dolayı çatlama ve kırılmaların yaşandığını belirterek şantiyelerde stok bulundurmamaya çalıştıklarını ifade etmiştir. Şantiyede koruma işlemlerine yönelik yapılan tüm işlemlerin ekstra maliyet olması nedeniyle fabrikada kapalı alanda sadece ambalajlayarak koruduklarını ve daha kolay olduğunu belirtmiştir.

9. Depo bölümünden fabrikaya ve müşteriye sevkiyatlar nasıl yapılmaktadır? Bu işlemler esnasında düzenlenen belgeler nelerdir?

Kendi içlerinde %60 sipariş odaklı, müşteri taleplerinde ise %100 sipariş odaklı (müşteri emirlerine göre) çalışılmaktadır. İşletme kendi içerisinde yaptığı sevkiyatlara irsaliye düzenlemekte olup blok ise maden sevk fişi ile ebatlı ürüne normal irsaliye ile kaydettiklerini belirtmiştir. Kendi içlerindeki sevkiyatlarda faturalama yapmamaktadır. Ebatlı ürünler işlenirken istenmiş olan ürün dışında beraberinde çıkan diğer ölçüler kaydedilmektedir. Fabrikadaki ürünler müşteriye markalanıp işlemler gerçekleşmekte ve yine stok kartı sistemleri orda da bulunmamaktadır. Gelen irsaliye ile fabrikada üretim birimi gelen malzemeyi kontrol ederek teslim almaktadır. Müşteriye sevkiyatta ise yine sevk irsaliyeleri düzenleyerek limana nakliyelerinin sağlandığı belirtilmiştir. İşletmede bir yönetici üretimi diğeri de bilgiler doğrultusunda satış kontrollerini sağlamaktadır. Fabrikaya gelirken yanlış kesilen ürün bir alt ölçüye düşürülebiliyorsa burada işleme alınmaktadır. Bu durum yine fabrika içindeki üretim içinde geçerlidir. Ürünler hiçbir şekilde kullanılmıyorsa mozaik olarak değerlendirilmekte ve bunlarında kaydı yapılmaktadır.

10. Depo bölümünde sayımlar hangi aralıklarla yapılmaktadır?

Depo bölümünde sayımlar yılda bir veya iki defa yapılmaktadır. Kasalı yani ebatlı üretilmiş nihai ürünler haftalık veya aylık olarak kontrol edilmektedir. Bloklarda ise sürekli olarak üretim raporları tutulmakta olup, sevk edilenler düşülerek kalanların ayda bir veya iki aya bir kontrol edilmektedir. Şantiyede güçlü bir stokla çalışmayıp ürettiklerini göndermeye çalıştıkları ifade edilmiştir. İşletme üretim biriminin bu sayımları gerçekleştirdiğini belirtmiştir.

11. Elde edilen sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılırken kırılan bloklar nasıl değerlendirilmektedir?

Stok kartları işletme içerisinde yapılan markalamalar ile takip edilmektedir. İşletme markalama yönteminde girdi çıktı dengesini ürün ölçülerini kaliteye göre ayırıp her birini vermiş oldukları markaya göre kaydetmektedir. Elektronik ortamda kayıtları tutulmaktadır. Kontrolü sağlanan üretim sisteme kaydedilmekte ve yöneticilere iletilmektedir. Kırılan bloklar bir küçük ebata çevrilebilecekse tekrar kesimleri yapılmakta çevrilemeyecekse moloz ya da mozaik olarak kullanılmaktadır. Kırılan

bloklar sisteme hiç işlenmeyerek moloz ya da mozaik olarak değerlendirilip onların kaydı yapılmaktadır. Molozların ihracat esnasında değerlendirilebiliyor olmasından dolayı bu duruma önem verildiği ve mutlaka kontrollere tabi tutulduğu ifade edilmektedir. Kaydedilirken tonaj ve ölçülerinin kayıtlarının sağlandığı belirtilmiştir. Fiyatlandırılmaların da ürünün özelliklerine göre yapıldığı bilinmektedir.

12. Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime rapor edilmekte midir?

Sayım sonuçları genel olarak yılda bir veya iki defa yapılmaktadır. Ebatlı ürünler haftalık veya aylık olarak kontrol edilmektedir. Bloklar içinde sevk edilenler dışında ayda bir veya iki defa kontrolü sağlanmaktadır. Ancak işletme yöneticilerden bir tanesinin üretimin başında olmasından dolayı diğer ortağa rapor göndermemektedir. Üretim biriminden kendisine bilgi gelmesinin yeterli olduğu belirtilmiştir.

13. İşletmede çalışan personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahip midir?

İşletme şuan için personelin yeterli düzeyde ve eğitilmiş olduğunu belirterek, yapılacak olan işin niteliğine göre eğitime ve yeterlilik düzeyine bakıldığı belirtilmiştir. Muhasebe, üretim ve ihracat birimi için eğitim düzeylerinin arandığını ancak burada da başlarında yöneticilerin bulunmasından dolayı kendilerinin personel de yetiştirdiği ifade edilmiştir.

14. İç denetim birimi var mıdır? Yoksa bu işlemleri kim ya da kimler yerine getirmektedir?

Bir birim olarak kurulmadığını ancak muhasebe, merkez ofisteki satın alma ve üretime bakan mühendis arasında kontrollerin yapıldığı belirtilmiştir. Sevkiyat ve üretimin mühendis tarafından yapıldığı yönetiminde kontrol sağladığı ifade edilmiştir. Denetim fonksiyonu denetlenen faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız olarak gerçekleşmemektedir. Yönetim genel kontrol sağlamaktadır. İş hattında raporları ayrıca inceleyen ve üretime bakan farklı bir personel bulunmamaktadır.

15. İşletme de faaliyet döngünüzdeki en büyük risk unsuru nedir? Bunun önlenmesi için hangi önlemler alınmaktadır?

İşletme için üretim bir risk olarak görülmektedir. Bunun yanı sıra maden ocaklarının ağır iş şartlarından dolayı ölümlü kazalar bir risktir. Sevkiyat esnasında yanlış bir hamlenin bloğa zara vermesi kırılmasına neden olacağı için sevkiyatın risk olduğu ifade edilmiştir.

Maliyetlerin artış göstermesi üretim ve satış için bir risk unsurudur. Rakiplerin kendilerine göre ocağa fabrikasının yakın olması onların daha az maliyete ürün üretmesi ve fiyatlara yansıtması bir risk olarak değerlendirilmiştir.

16. İşletme müşteri sayısını ve pazar payını artırmak için neler yapmaktadır?

İşletme bloklarının pazarda tutulmasından dolayı şuan yeni bir müşteri arayışında olmadıklarını ancak her zaman yeni bir müşteriye yönelik fuarlara katılarak tanıtımlar yapıldığı ve yeni müşterilerle temas kurulduğu belirtilmiştir. Çalışanlara motivasyon açısından ekstra prim çalışmalarının yapılmadığı belirtilmiştir. Ar-ge çalışması yönetim tarafından sağlanmaktadır.

17. İşletmede kaç çeşit stok bulunmaktadır? Her birinin fiyatı neye göre belirlenmektedir?

İşletmede üç çeşit ürün bulunmaktadır. Ürünlerin kalitelerine ve renk geçişlerine göre fiyatlandırma yaptıkları ve müşterilerin alım gücü, vade ve ödeme şekillerine göre fiyatların değiştiği ifade edilmiştir. Bu işlemlerin ayrılması açısından denetleyen ayrı bir personel olmadığı mühendis tarafından kontrollerin sağlandığı, yönetiminde faaliyetleri denetlediği belirtilmiştir.

18. Satış yapıldığında fatura muhasebe servisine hangi yolla iletilmektedir?

Online sistem üzerinden çalışıldığı ve muhasebeye de bu yolla iletildiği belirtilmiştir. E-fatura haricinde yapılan satışlar da müşterilere mail yoluyla gönderilmektedir. İşletmede muhasebenin gelen satış bilgilerine göre faturaları düzenlediği ifade edilmiştir.

4.7.4.4. Araştırma Yapılan D İşletmesinin Tanıtımı Ve Uygulama

D Maden Mermer Ocakçılığı ve Doğal taş İşletmesi 1997 yılında öncelikle taşıma şirketi olarak, daha sonra 2000 yılında mermer sektörüne geçiş yaparak Konya merkezli olarak kurulmuştur. İşletme 30 milyon TL hasılatı ve kârlılık oranı % 10 ila % 20 arasında bulunmaktadır. İşletmenin çalışan 140 personeli bulunmaktadır. Mermer ve traverten üretimleri bulunmaktadır. %10 yurt içi satışları ve ağırlıklı olarak yurt dışı satışları bulunmaktadır. Yurt dışına pearl white, silver white ve meram blenk olarak isimlendirilen ice berg taşını ihraç etmektedirler. Eskişehir Sivrihisar bölgesinde üretilen bu taşın benzersiz (unic), kullanım alanının geniş ve üç boyutlu özelliklere sahip olması nedeniyle

pazar payının güçlü olduğu bilinmektedir. İşlenebilir özelliğe sahip doğal taşları üretmek ve ulusal ve uluslararası piyasada ticaret yapmak amacıyla kazanç elde etmek için kurulmuştur. İşletmenin kışın ürünlerini korumak için kullandığı 5000m² kapalı alanı bulunmaktadır. Pazar piyasası güçlü olan ve ocaklarında üretmekte oldukları mermer ve traverten çeşitlerinin yurt içinde Ankara, İstanbul ve Konya da satışı gerçekleştirilirken, yurt dışında ise kendilerine ait bir üretim merkezlerinin bulunduğu Amerika, Avustralya ve İngiltere ülkelerine ihraç edilmektedir.

Araştırmaya İlişkin Mülakat Soruları ve Cevapları

1. İşletmede sadece ham maden satışı mı yapılıyor yoksa üretimin fabrikada işlenip satışı da bulunmakta mıdır?

İşletmede ham maden üretimi ve üretimin fabrikada işlenip satışı yapılmaktadır. Ebatlı traverten, mozaik, fayans ve blok mermer(ham maden) satışları bulunmakta olup geniş bir ürün yelpazesi ile çalışılmaktadır.

2. İşletmede iç kontrol sistemi kurulmuş mudur?

İşletmenin kendi içerisinde iş akış şemaları bulunup personele iş tanımları duyurulmuştur. Ancak bazen personel yapmış olduğu işin yanında yoğunluktan farklı bir işi de yönetmektedir. Üretimin başında olan personelin satışa baktığı bilinmektedir. Yapılan faaliyetlerde kontrol ortamı oluşturulmaya çalışılarak oto kontrolün sağlandığı ve ilgili faaliyetlerde (satış ve üretim) hangi safhada bulunduğu kontrol edilmektedir. Genellikle sipariş usulüne göre çalışan işletme her zaman bu kontrol ortamında hâkimiyetin kuramadığı yoğunluktan bazen aksamalar yaşandığını belirtmiştir. Ocakta sahada çalışan personelin yanında üç tane şefin ve bir tane müdürün üretim ve satışı denetlediği ifade edilmiştir. Farklı seleksiyonlarda üretim yapan işletme kendi içlerinde kontrolü üç şef ve müdürle sağladığını her birinin zaman zaman ayrı üretim gruplarına da baktığı bilinmektedir.

3. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi, faturalama da kaydetmede ve tahsilatta uygulanmakta mıdır?

İhracat işlemlerinde sevkiyata bakan personel sevk irsaliyelerini düzenlemekte ardından faturalamasını muhasebe birimi yapmaktadır. Satışlar için muhasebeye bakan personel faturalamayı yapmaktadır. Ancak satış faturaları ve yükleme belgelerini düzenleyen yine

satışı yapan personelin olduğu ifade edilmiştir. Tahsilat işlemleri de yine satışı yapan kişi ve muhasebe birimi tarafından yürütülmektedir.

4. Satış kayıtları işletmede neye göre yapılmaktadır?

İşletme genellikle sipariş usulüne göre çalışmakta olup, satış kayıtları siparişe göre yapılmaktadır. Verilen siparişe göre onaylanmış yükleme belgeleri ile irsaliyeler hazırlanmaktadır. Yurt içi satışı çok fazla bulunmayan işletme onaylanmış belgeleri esas almaktadır. Yükleme yapıldığı zaman her ihtimale karşı nakliyecilerden liman harici kantara girilmesi istenerek karşılaşılabilecek durumlara yönelik tartım sonuçlarını belgelendirdikleri ifade edilmiştir. İşletme bazen stoktan müşteri emirlerine göre çalıştığını ve beğenilen ürünler üzerine yükleme belgelerini kendi kantar sonuçlarına göre düzenleyip yine tartım istediklerini belirtmiştir. Blok dışında ebatlı ürünlerde bu tarz durumların olmadığını m² üzerinden hesapladığını ve takibinin daha kolay olduğunu belirtmiştir. İşletme tonajda yapılacak suiistimaller için satıcı işletme olarak limanda gözetmen bulundurmanın ekstra maliyetli olduğunu ve bu yüzden onaylı gelen belgeleri esas aldığını belirtmiştir. Limandan gelen vgm(doğrulanmış brüt ağırlık) sonuçları esas alınarak satış kayıtları için faturalama yapılmaktadır.

5. İşletme satışları yapılırken prosedür olarak hangi işlemler uygulanmaktadır?

Satışlar yapılırken 7 günlük süre içerisinde Mapeg sistemine yapılan satışların tonajının girilmesi gerektiği belirtilmiştir. İhracat işlemlerinde liman vgm(doğrulanmış brüt ağırlık) sonuçlarını bekleyen işletme bazen düşük tonajda beyanda bulunduğunu ancak sonrasında gelen vgm sonucuna göre ekstra yükleme belgesi düzenleyerek aradaki farkı kaydettiğini ve faturalama işlemlerini net tonaj doğrultusunda yaptığını ifade etmiştir. Ancak irsaliyelerden düşük gelen tonajlar düşük beyan olduğu için problem oluşturmaktadır. 7 günlük süre içinde vgm geldiği zaman irsaliyeden düşük gelse bile limandan gelen kantar sonuçlarını esas alınmaktadır. İşlemler esas beyana göre ilerleyip faturalama online olarak anında kaydedilmektedir. Mapeg sistemine bilgiler girildiği için satışlarda bir kontrol sağlandığını söylemek mümkündür.

6. Satış faturalarında kullanılan birim fiyatlar neye göre belirlenmektedir?

Satış faturalarında işletmenin önceden belirlediği bir fiyat skalası bulunmaktadır. Ancak bunun yanında bazı işletmelerle sözleşme üzerinden gittikleri ifade edilmiştir. Taşa ya da ürüne göre kendi içerisinde yönetim tarafından tavan ve taban fiyatlara göre bir

fiyatlandırma yapılmaktadır. Alınan ürünlerin miktarına ve özelliklerine göre belirlenen fiyat skalasının altında veya üstünde fiyat verilmektedir. Sözleşmesiz olarak o anki şartlara göre çalıştıkları işletmelerde bulunmaktadır. Blok bazında grup veya tek alım için verilen fiyatlarda mevcuttur. Burada önemli olan müşterinin alım gücü ve ürünün kendisi olduğu ifade edilmiştir.

7. İşletmede yapılan satış işlemlerinde nelere dikkat edilmektedir?

Satış işlemlerinde öncelikleri kendi kantarlarında ürünlerin tartılmasıdır. Kendi içlerinde kantar tartımı yapılmadığı zamanda nakliyecilerden sevkiyat esnasında kantara girmeleri istenmektedir. Müşteri ve kendi sevkiyatları için şirketin anlaşmalı olduğu nakliye şirketlerinden karayolları genel müdürlüğüne bağlı istasyonlarda tartım yapıldığı bilinmektedir. Yapılan sevkiyatlarda irsaliyeleri düşük göstererek çıkış yapıldığını ve nakliyeciden gelen kantar sonuçlarına göre ilerlendiği ve vgm ile karşılaştırıldığı ifade edilmiştir. Tartımları kendilerinin yaptıkları zamanda irsaliyenin bu doğrultuda düzenlendiği belirtilmiştir. Limandan düşük kantar sonucu gelse de faturalama işlemleri gelen vgm sonuçlarına göre yapılmaktadır. Blok dışındaki ürünlerinde m² üzerinden çalışan işletme tonajın önemli olmadığını ebatlı ürün olduğu için fiyatlandırmasını da m² cinsinden hesaplama yaptıklarını ifade etmiştir. Sevk irsaliyeleri düzenleme, kaydetme için muhasebe ve satın alma dışında ilgilenen başka bir birim bulunmamaktadır

8. Ambarda-depoda güvenlik önlemleri alınmış mıdır?

Fabrikada ve ocaklarında kamera sistemleri ile koruma sağlanmaktadır. Ayrıca fabrikada kapalı stok alanı olan işletme güvenlik görevlisi de bulundurmaktadır. Hava şartlarından dolayı ıslanıp zarar görebilecek işlemde geçmemiş ürünleri stokta muhafaza ettikleri bilinmektedir. Diğer ürünler fabrikada kapalı alan dışında tutulmaktadır. Çalınma ve zimmete geçirme gibi durumlar için ebatlı ürünlerde siparişe göre işlenecek ürün belli olduğu için gözetimin daha rahat sağlandığı belirtilmiştir. Ancak hasar görmeye karşı anlık dikkatsizliklerin bir ürünün kırılmasına neden olduğu için yükleme esnasında daha dikkatli oldukları ifade edilmiştir. Blok mermerlerin çalınma veya zimmete geçirilmesi konusunda içeriden yapılacak bir güveni suiistimal etmenin her zaman oluşabileceği, dışarıdan ise tem teşekküllü ekipmanla bunu sağlayacak olanlar içinde kamera sistemlerinden başka bir önlemlerinin bulunmadığını söylemişlerdir. Blok mermerlerin kış aylarında daha kolay hasar görmesi ve nem ayarının iyi dengelenmesi gerektiğini

belirten işletme kapalı alanlara sevk etmeye çalıştıklarını ya da ocakta toprağa gömerek bir önlem almaya çalıştıklarını belirtmiştir. Ocak sahasında kalınan bir konteyner veya güvenlikçi bulunmamaktadır.

9. Depo bölümünden fabrikaya ve müşteriye sevkiyatlar nasıl yapılmaktadır? Bu işlemler esnasında düzenlenen belgeler nelerdir?

İşletmenin ocağından fabrikasına üretimi yapıp işlenecek ürünlerde talep ile gelmektedir. Müşterilerin ocaktan alacakları blokları seçip kendi markalarını oluşturmaları üzerine sevkiyatlarının sağlandığı belirtilmiştir. İşletme kendi ocaklarından fabrikalarına gelen ürünler için irsaliye düzenlemektedir. Ancak işlemler için işletme olarak teslim alma fişleri düzenlenmemektedir. İşletme içinde bunun faturalaması da yapılmayıp sadece kayıtların kolay takip edilebilmesi için bu yöntemi kullanmaktadır. Beklenmedik ani siparişler için stok bulunduran işletme üretimlerini çoğunlukla siparişe göre yapmaktadır.

10. Depo bölümünde sayımlar hangi aralıklarla yapılmaktadır?

Genelde siparişe göre çalışıp yine de elinde stoğu iyi bir düzeyde tutan işletmenin depo bölümünde sayımları yılda bir defa yapılmaktadır. Şantiyede güçlü bir stokla çalışmayıp ürettiklerini göndermeye çalıştıkları ifade edilmiştir. Kolay bir sayım olmadığını belirten işletme muhasebe, üretim birimi ve ambarda görevli şef ile birlikte bu sayımların gerçekleştiğini belirtmiştir.

11. Elde edilen sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılırken kırılan bloklar nasıl değerlendirilmektedir?

İşletmenin stok kartı sistemi bulunmamaktadır. Geniş ürün yelpazesine sahip olan işletme sürekli stok kontrolü sağlayamadıklarını belirtmiştir. Ürünlerin kendi içlerinde seleksiyonlara ayrılıp tonaj ve ebatlı ürünlerini de m² üzerinden hesapladığını belirtmiştir. İşletme markalama yönteminde girdi çıktı dengesini ürün ölçülerini kaliteye göre ayırıp her birini vermiş oldukları markaya göre kaydetmektedir. Ancak ölçülerin yanlış alınması ya da herhangi bir eksiklik karışıklığa neden olabileceği için sistemselsel olarak stok kartı sistemi oluşturup kullanılmalıdır. Blok mermerlerin hava şartları, nakliye esnasında yanlış yapılan ani hareketler, taşın yanlış tutulması ve yanlış kesilmesinden dolayı fazla kırılabilirdiği belirtilmiştir. Bu durumlar için ocaklarına yakın kırma taş tesisi bulunan işletme ürünleri buraya göndererek peyzaj taşı olarak üretim yaptıklarını ifade etmiştir.

Böylelikle en küçük ebata kadar işlenebildiği belirtilmiştir. Ocakta kırılan blokların blok olarak kaydı yapılmadan tesise işlenmesi için gönderilmektedir. Bunun dışında ihracat yönünden kullanılacak molozları da strip(makinede küçük parçalara kesme/bölme) haline getirip yarı mamul olarak kullanmaktadır. Maddi değeri bulunan molozlarda yapılan yüklemede tonajda belirtildiği ve tonajda farklılık çıkacağı için herhangi bir çalınma durumunun olmayacağı belirtilmiştir. Her birinin iç ve dış piyasa fiyatlandırmaları özelliklerine göre yine değişmektedir.

12. Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime rapor edilmekte midir?

Yıllık olarak yapılan sayımlar yönetimden veya etkili olan bir kişi ile yürütüldüğü için rapor halinde sunulmadığı belirtilmiştir. Birim personel dışından yönetim ya da yönetimin yetkilendirdiği bir kişi de bulunmaktadır.

13. İşletmede çalışan personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahip midir?

Günümüz şartlarında şuan için çalışabilecek kalifiyeli personeli zor bulduğunu ifade eden işletme işin niteliğine göre yeterlilik ve eğitim düzeyine baktığını belirtmiştir. Muhasebe, satış-pazarlama ve mühendislerinin donanımlı olmasına baktığını ancak kendilerinin de elaman yetiştirdiklerini belirtmiştir. Şuan çalışan personelin yeterli donanımda olduğu belirtilmiştir.

14. İç denetim birimi var mıdır? Yoksa bu işleri kim ya da kimler yerine getirmektedir?

Yapılan tüm işlemler de birimler olarak birbirlerinin maillerle denetlendiği belirtilmiştir. Satışı olan bir ürünün fiyatlandırılmasının yine aynı kişi tarafından kontrol edildiği ifade edilmiştir. Faaliyet esnasında yapılan faaliyetleri denetleyenler yine faaliyetin başındaki yetkili kişilerdir. Kurulmuş bir denetim birimleri bulunmamaktadır.

15. İşletme de faaliyet döngünüzdeki en büyük risk unsuru nedir? Bunun önlenmesi için hangi önlemler alınmaktadır?

Maden ocağıyla birlikte çalışan işletme üretim, sevkiyat, stoklama ve maliyetlerin kendisi için risk olduğunu belirtmiştir. En büyük risk unsurları enerji maliyetleri olduğu ifade edilmiştir. Rakiplerinde bir risk unsuru olduğunu ancak her bir rakibin üretim durumunu, katlandığı maliyetini, satış ve stoğunu ya da anlaştığı ürüne göre maliyetlerin

farklılaşmasından dolayı rakipleri arasındaki riski işletme genelinde değerlendiremedikleri ifade edilmiştir.

16. İşletme de müşteri sayısını ve Pazar payını artırmak için neler yapılmaktadır?

Eski müşterilerin her zaman korunarak ilerlendiği belirtilmiştir. Eski müşterilerin yanına pazarda o yıl ya da dönemki durumlarına göre müşteri arayışında oldukları belirtilmiştir. Reklamlar, fuarlar ve veri tabanlarını kullanarak pazar payını artırmaya çalıştıkları ifade edilmiştir. Kapasiteleri oranında müşteri arayışında bulunan işletme, yeni ve eski müşteriler için dağıtım ve doğru fiyatlandırmayı göz önünde bulundurarak tavan-taban fiyat uygulaması ile çalışılmaktadır. İşletmenin Pazar payını artırmaya yönelik bir satış pazarlama birimi bulunmamaktadır. Yine aynı şekilde satış ekibi için de motivasyon amaçlı prim veya teşvikleri bulunmamaktadır.

17. İşletmede kaç çeşit stok bulunmaktadır? Her birinin fiyatı neye göre belirlenmektedir?

Blok mermer, mozaik, fayans(traverten) ve ebatlı ürün grupları bulunmaktadır. Fiyatları her birinde bugüne kadar ki belirlenen tecrübelerle göre ayrıştırılıp işlem, ölçü ve kalite yönünden değerlendirilmektedir. Kontrolleri seleksiyon(sınıf) hattında değerlendirilmektedir. Her bir sınıf masasında kalite kontrol sağlanmaktadır. Ancak sadece üretime bakan personel bununla ilgilenmekte olup kontrolü sağlayan farklı bir personel bulunmamaktadır.

18. Satış yapıldığında fatura muhasebe servisine hangi yolla iletilmektedir?

Sistem üzerinden çalışan işletmede fatura muhasebe servisine online ortamda iletilmektedir. E-fatura mükellefi olan işletme kayıtların anında işlenmesi sebebiyle direk kontrol sağlayabildiğini ve denetlediğini belirtmiştir. E-fatura haricinde başka bir faturalama işlemleri bulunmamaktadır.

4.7.4.5. Araştırma Yapılan E İşletmesinin Tanıtımı Ve Uygulama

E maden mermer ocakçılığı ve doğal taş İşletmesi 1988 yılında 2 ortak ile Konya merkezli olarak kurulmuştur. 2015 yılından itibaren tek yönetici ile yönetilmektedir. İşletme 2015 yılına kadar ağırlıklı olarak yurt içi satışlar yaparken 2015 yılından sonra ağırlıklı olarak yurt dışı satışlar yapmaya başlamıştır. İşletme ocağından ihracat olarak satamadığı

blokları fabrikada ebatlı hale getirerek yurt içi piyasasında satmaktadır. Blok olarak bej mermer ve traverten üretimleri bulunmaktadır. İşletme 35 milyon TL hasılatıya sahip ve kârlılık oranı %15 ile %30 arasında bulunmaktadır. İşletmenin daimi çalışan 32 personeli bulunmakta olup yaz aylarında ekstra 10-15 personel alımı yapılmaktadır. Travertenlerde dış mekânlarda ve iç mekânlarda kullanılmaktadır. Yurt içine hem hammadde hem işlenmiş yurt dışına ise ham madde ve ebatlı ürün olarak satışları yapılmaktadır. İşlenebilir özelliğe sahip doğal taşları üretmek ve ulusal ve uluslararası piyasada ticaret yapmak amacıyla kazanç elde etmek için kurulmuştur. Satışlar fuarlar, aracılar ve internet ortamı üzerinden yapılmaktadır. Pazar piyasası iyi olan işletmenin ocaklarında üretmekte oldukları mermer çeşitlerinde yurt dışı satışları yurt içi satışlarına oranla daha fazladır. Bunun yanında fabrikalarında işledikleri ürünleri de yurt içi ve yurt dışına satmaktadırlar. Yurt dışında Çin, Vietnam, Mısır ve Hindistan ülkelerine ihraç etmektedirler.

Araştırmaya İlişkin Mülakat Soruları ve Cevapları

1. İşletmede sadece ham maden satışı mı yapılıyor yoksa üretimin fabrikada işlenip satışı da bulunmakta mıdır?

İşletmede ham maden üretimi ve üretimin fabrikada işlenip satışları yapılmaktadır. Ebatlı ürün ve blok mermer(ham maden) satışları bulunmaktadır.

2. İşletmede iç kontrol sistemi kurulmuş mudur?

İşletmenin fabrikasında sahadan üretimden sorumlu bir personeli bulunmaktadır. Maden ocağında da üretimden mühendis sorumludur. Mühendis yardımcısı olarak bir tane şef bulunmaktadır. Aile şirketi olan işletme üretim veya yüklemeler esnasında sorumlu kişiler olsa bile işlemler yapılırken muhakkak yönetimden birilerinin olduğunu belirtmiştir. İşletme içerisinde ayrı ayrı birimlere ayrılmış bir kontrol mekanizması bulunmayıp oto kontrol yönetim üzerinden yapılmaktadır. Faaliyetleri, faaliyeti yapan yetkili dışında sadece yönetim denetlemektedir.

3. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi, faturalama da kaydetmede ve tahsilatta uygulanmakta mıdır?

İşletme sipariş usulüne göre çalışsa da çoğunlukla standart ebatta bloklara markalama yapılmaktadır. Stok sahalarındaki mallar yurt içi ve yurt dışı olarak sınıflandırılmaktadır. Aracı işletmenin istemiş olduğu özelliklere göre ebatlama yapan işletme verilen ebat

dışında kalan taşları ya konteyner tamamlamada kullanmakta ya da satılmıyorsa fabrikada ebatlayıp yine ihraç etmektedir. Bu kayıtlar maden ocağında mühendis tarafından yapılmaktadır. Fatura talimatı aracı işletmeden gelip ve muhasebe birimine direkt olarak iletilmektedir. Fatura talimatında blokların markalamaları, liman, tarih, yükleyici ve nakliyeciler bilgileri yer almaktadır. Markalama sıralamasını mühendis yaparken fatura yine muhasebe biriminde oluşturulmaktadır. Tahsilat işlemlerine de muhasebe birimindeki personel bakmaktadır. Bu durumda işletmede satışı yapan kişi kayıt işlemlerine de bakmaktadır. İşletmenin iki ayrı muhasebecisi olup biri iç biri dış satışlara bakmaktadır. İşletmede iç ve dış satışların faturalama işlemleri ayrı kişiler tarafından yürütülmekte olup muhasebeciler arasında birbirlerini denetleme söz konusu değildir. İşletme kayıtları geriye dönük olarak haftalık veya aylık olarak düzenli kontrol etmekte olup denetim yönetim tarafından yapılmaktadır.

4. Satış kayıtları işletmede neye göre yapılmaktadır?

İşletme sipariş usulüne göre çalışmakta olup, satış kayıtları siparişe göre yapılmaktadır. Satış işlemleri gelen fatura talimatı yani yükleme belgelerine göre yapılmaktadır. Satış faturaları, müşteriden gelen emirlere göre (yükleme belgelerine) düzenlenmektedir. Müşterinin istediği tonaj ve ölçülerde üretim gerçekleştirilerek faturalaması da bu yönde yapılmaktadır. Vgm yerine yükleme belgeleri esas beyan kabul edilmekte işletmede kendi kantar sonuçlarına göre işlem yapılmaktadır. Bu yıl sadece tek bir alıcı ile çalışan işletme nakliye ve müşteri konusundaki işlemlerde aralarındaki güvene dayalı çalışmaktadır. Bu yüzden işlemlerinde ocaklarına yakın yerde bulunan tartım yaptırdıkları yerdeki kantar sonuçlarını dikkate almaktadır.

5. İşletme satışları yapılırken prosedür olarak hangi işlemler uygulanmaktadır?

İşletmeye fatura talimatı gelmekte ve ertesi gün yüklemesi yapılarak faturası kesilmektedir. Stoklu çalışan işletmenin blokları yükleme sahasında bulunduğu için kısa sürede organize olmaktadır. Mapeg sistemine 7 günlük süre içerisinde kantar sonuçlarına göre tonajlar yazılarak işlemler gerçekleştirilmektedir. Vgm beklenmediği için sisteme anında tam tonajlı beyan girilmektedir. Bu esnada hazırlanan irsaliyeler nakliyeye fatura da aracı işletmeye iletilmektedir. Mapeg sistemine bilgiler girildiği için satışlarda bir kontrol sağlandığını söylemek mümkündür. Yüklemelerin işletme içerisinde haftalık kontrolleri de yapılmaktadır.

6. Satış faturalarında kullanılan birim fiyatlar neye göre belirlenmektedir?

Satış fiyatları dönemden döneme göre değişiklik göstermektedir. İşletmede, şuan bir ülkeye tek bir işletme ile sabit fiyat üzerinden satış yapılmaktadır. Önceki yıllarda yaptıkları satışlar için müşterinin alımı, ürünün özellikleri, vade ve ödeme şekillerine göre fiyatlandırılmalar yapıldığı ifade edilmiştir. Bu yıl Hindistan'a tek bir işletme üzerinden satış yapan işletme, Hindistan'a satış yapmayan başka aracı işletme veya ülkeye satış yapmaktadır. Burada uygulamış oldukları satış stratejisi Hindistan da başka aracı işletmelere satış yapmayı taşın değerini düşürmemek adına tek işletme ile satış yapmaktadır. Kendilerini korumak için tekelleşmiş bir sistemde satış yapılmaktadır. Ülkelerin alım gücüne(siparişe) göre fiyatlandırmaları değişmektedir. Sene başında belirlenen fiyatlara göre Hindistan dışındaki çalıştığı aracılar da fiyatı belirlenen tutar altından satış yapmamaktadırlar. Daha az fiyat belirleyip satamayan aracı işletmeler mecburi yüksek fiyata satış yapıkları için de taşın değerini düşürmemektedirler.

7. İşletmede yapılan satış işlemlerinde nelere dikkat edilmektedir?

Maden ocağında kantar bulunmadığından ocağın yakınında kantar merkezinden tartım sağlanmaktadır. Satış işlemlerinde ocak yoğunluğu (ebat ölçüleri yoğunlukla çarpılarak) baz alınarak hesaplanmaktadır. Üretim ve sevkiyattan mühendis sorumludur. İşletme sevkiyatlarında müşterilerinin gönderdiği nakliye işletmesiyle yakınlarında bulunan kantar merkezinde tartımı gerçekleştirip sonuçlara göre satış işlemlerini yapmaktadır. Kendi içlerindeki ocaktan fabrikaya yapılan sevkiyatlarında anlaşmalı oldukları nakliye şirketinden tartım yapmaları istenmektedir. Ölçüler standart olduğu için ebata göre yoğunluğundan tonajı kendileri hesaplamakta ancak yine de kantar sonucu alıp ona göre satış işlemlerini yürütmektedir. Aracı işletmeler bu işlemler yapılmadan önce birkaç işletmeden fiyat teklifi alınmakta ve en uygun vade ve fiyat teklifi veren ile çalışma yapmaktadır. Bu işlemler en son yine yönetici tarafından kontrol edilmektedir. Ancak satış işlemlerinde sadece bir kişi(muhasebe) ilgilenmektedir. Görevlerin ayrılığı ilkesi yoktur.

8. Ambarda-depoda güvenlik önlemleri alınmış mıdır?

Maden ocağında da konteyner gibi depo olup ve oradan sorumlu bir kişi bulunmaktadır. Depoya kimse sorumlu kişi olmadan yönetici kadrosundan birileri de olsa girmemektedir. (alınan malzeme ya da ürün stoktan sorumlunun nezdinde işleme tutulmaktadır.) Ocakta

kalan personel olduğu için ekstra bir güvenlikçi ya da bekçi bulunmamaktadır. Çift vardiya ile çalışıldığı için sürekli olarak güvenlik sağlanmaktadır. Ayrıca kamera sistemi de bulunmaktadır. Çalınma, zimmete geçirme ya da hasar görmeye karşı herhangi bir malzeme ya da ürünün takipsizlikten dolayı kırılıp çalınmasının zararı sorumlu kişinin üzerine yansıtılmaktadır. Ocak da açık saha bulunmakta ve hemen yanında kapalı fabrikaları da vardır. Kapalı fabrika olmadan önce ocakta bloklar çalınmaması için bloklar üst üste istiflenerek korumaya alınmaktadır. Bu sayede tam teşekküllü bir ekipman olmadan çalınması imkansızlaşmaktadır. Çünkü bu işlem için normal bir makine ile değil tonajlı bir ekskavatör(paletli sisteme sahip olan makine) gereklidir. Bu makineyi de temin etmek kolay değildir. Kış şartları için de rüzgâr ve su geçirmeyen malzemeler kullanılarak stoktaki mermerler korunmaya çalışılmaktadır. Ayrıca ocakta sürekli çalışma sağlanmakta olup bloklara su sirkülasyonu devamlı yapıldığı için donma ya da patlama ihtimali de ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır. Özellikle çatlama ya da donmaların yaşanmaması için açık sahada blok bırakılmamaya dikkat edilmektedir.

9. Depo bölümünden fabrikaya ve müşteriye sevkiyatlar nasıl yapılmaktadır? Bu işlemler esnasında düzenlenen belgeler nelerdir?

Blok olarak satış yapılıyorsa alıcı işletmeden talep etmekte ve bunun üzerine yükleme yapılmaktadır. Bu esnada satışı yapılan bloklar için sevk irsaliyesi düzenlenmekte ve işlemlere bu sıralama ile devam edilmektedir. Maden ocağının yakınında bulunan fabrikaya sevkiyatlar yapılırken de standart ebatla çalışan işletmede ocakta üretim yapılırken fabrika için ebatlanarak markalaması yapılmakta ve çıkan malzeme kalitesi ihracata uygun olduğu müddetçe ocağın yakınında bulunan fabrika için sevk fişi düzenlemeden göndermektedir. Ocakta üretim sürekli yapıldığı için fabrikadan yapılacak sevkiyata yönelik bir çalışma oluşturulup stoklanan ürünler devamlı fabrikadan sevk edilmektedir. Fire oranı ya da kırılma oranlarını görebilmek için ocak ve fabrika arası üretim kayıtları ayrı ayrı tutulmaktadır. Ocak ve fabrika arasında yakın olduğu için teslim alma fişi düzenlenmemektedir. Ancak sipariş formuna göre işlemler yapılmaktadır. Fabrika için markalanmış blokların ölçüleri belli olduğu için kesilen taşlardan kaç m³ ürün çıkabileceği hesaplamaları bu yönde yapılmaktadır. Kesilen taştan ebatlanan ölçüler dışındaki malzemeler için de tekrardan kesilip arasından ihraç edilecek veya yurt içine satılacak ürünler ayrıştırılmaktadır. Bu esnada da irsaliye fişleri düzenlenip faturası kesilmektedir. Kesilen taşlardan ebatlanamayan ya da satılamayan blok veya parçalar ise

toptan daha uygun fiyatla değerlendirilmek üzere yine moloz olarak satışları yapılmaktadır. Yönetici sipariş formuna göre bir listeleme oluşturmakta ve üretim buna göre yapılmaktadır. Ocaktan çıkartılan ürünler fabrikaya getirilirken de bir birim tarafından kontrol sağlanmamaktadır. Ancak mühendis gelen ölçü ve blokları not almaktadır. Bunun dışında ocak ve fabrika arasında herhangi bir teslim alma birimi bulunmamaktadır. İşletme şuan tek işletme çalıştığı ve yurt içi yurt dışı satışlarını tek işletme üzerinden yaptığı için ocak ve fabrika arasında böyle bir birime ihtiyaç duymadığını ifade etmektedir. (Aile şirketi olan işletme bütün üretim ve kazancın aynı yerde toplanması ve işlemlerin kendileri tarafından kontrol edildiğini belirterek ayrıca bir birime ihtiyaç duymadığını belirtmiştir.)

10. Depo bölümünde sayımlar hangi aralıklarla yapılmaktadır?

Markalanan bloklar depoya çekilerek yüklemesi yapıldıktan sonra kaydedilmektedir. Üretilen bloklara markalama yapılarak, buna göre yüklemeleri sağlanmaktadır. Yükleme yapılan bloklar için sevk edildiği bilgisi yine kaydedilmektedir. Depoda kalan malzemeler de bunun üzerinden hesaplanmaktadır. İşletmede sevkiyata göre günlük sayım yapılmaktadır. Ocakta satılmayan malzeme depoya gönderilerek kesimi yapılmakta ve sevk edilen bloklarda yine satış olarak çıkılıp kaydı tutulmaktadır. İşletme fabrika için sayımda ise kesilen tonaja göre kesilen ebatlardaki m² oranına bakarak fire oranını çıkartmaktadır. Fabrika da gelen siparişe göre kesilen bloktan ebata çevrilen ürünlerde m³ hesaplanıp fire, maliyet veya zarar kısmı analiz edilip her hafta sayım sağlanmaktadır. Tüm yüklemeler mühendis tarafından yapılmaktadır. Kesilecek blokları yönetim listelemekte ve mühendisin gözetiminde depoya götürülüp yine mühendis nezdinde kaydedilmektedir. Fabrikanın bir tarafında ihracat deposu bir diğer tarafında kesilecek blokların deposu bulunmaktadır. Genelinde bu işlemlerle mühendis ilgilenmekte olup depo sorumlusu mühendistir. Depo bölümünde sayımlar mühendis tarafından yapılarak yönetim tarafından denetlenmektedir. Depo sorumlusu haricinde başka bir birim denetim yapmamaktadır.

11. Elde edilen sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılırken kırılan bloklar nasıl değerlendirilmektedir?

Stok kartı sistemi bloklarda markalama olarak excel üzerinden kaydı yapılmaktadır. İşletme markalama yönteminde girdi çıktı dengesini ürün ölçülerini kaliteye göre ayırıp

her birini vermiş oldukları markaya göre kaydetmektedir. Üretim yapılan tonajlar ve ölçüler bildirilmektedir. Kırılan bloklarda satılabilecek ürün ise kesilmekte, satılamayacak malzeme ise moloza çevrilmekte ve ocakta bulunan moloz sahasına taşınmaktadır. Çıkan molozlarında kaydı yapılarak belirlenen fiyatlar üzerinden satışları yapılmaktadır. Yükleme esnasında yönetim kontrol etmektedir. Böylelikle herhangi bir çalınma olayının değerlendirilebilecek kayıtsız moloz satışlarının önüne geçildiği belirtilmiştir. Kırılmalara karşı çalışanların sorumlu tutulacağı belirtildiği ve bu konuda hassas oldukları, güveni sağlayarak bu yönde davrandıkları ifade edilmiştir.

12. Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime rapor edilmekte midir?

Sayım sonuçları mühendis tarafından üretilen blok veya satılan blokların kaydı yapılarak günlük olarak üst yönetime sunulmaktadır. Yükleme esnasında genellikle yönetimden birileri de olduğu için sürekli bir kontrol mevcuttur. Bu yüzden genel sayım yapmadıkları ve buna ihtiyaç duymadıkları ifade edilmiştir. İşlemler üst yönetimin denetimine tabiidir.

13. İşletmede çalışan personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahip midir?

İşletme de personel görevlerini getirecek yeteneğe ve eğitime sahiptir. Alınan personelin referans üzerine alındığı ifade edilmiştir. Fabrika veya ocakta çalışacak personelin sertifikalarının bulunduğu ve olmayanlarda ise işletme tarafından bu sertifikaların alındığı belirtilmiştir. Böylelikle oluşabilecek iş kazalarını da önlemeye çalıştıkları ifade edilmiştir. Personel kalifiye değilse işletme kendisi yetiştirmektedir.

14. İç denetim birimi var mıdır? Yoksa bu işleri kim ya da kimler yerine getirmektedir?

İç denetim bir birim olarak bulunmamaktadır. Denetim fonksiyonu denetlenen faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız değildir. Ekstra yapılan faaliyet için bir denetleyen birim ya da personel bulunmamaktadır. Bir stok sorumlusu veya üretim sorumlusu ayrı ayrı değildir. Üretimden sorumlu mühendis stok kontrolünü de sağlamaktadır. Faaliyetler tek bir kişi tarafından yürütülmektedir. Denetim olarak gerçekleştirilen tüm faaliyetler yönetim tarafından yapılmaktadır.

15. İşletme de faaliyet döngünüzdeki en büyük risk unsuru nedir? Bunun önlenmesi için hangi önlemler alınmaktadır?

En büyük risk ölümlü kazalar olarak belirtilmiştir. Bu nedenle iş güvenliğine oldukça önem verildiği ve sahanın da buna göre dizayn edildiği belirtilmiştir. Sahada kademeler arası dubalar bulunmakta ve bloklarla inişler kapatılmakta, olası düşme ya da bu gibi durumların önleminin bu şekilde alınmakta olduğu belirtilmiştir. Genel döngüde işletme kendini fiyat unsurundan korumaya aldığı için riski maliyet veya rakipler olarak görmemektedir. Ülke bazında tekel çalıştığı için rakipleri risk oluşturmamaktadır. Ocaklarından çıkan taşın tek olmasından dolayı maliyetlerini hesaplayarak bir fiyat belirledikleri ve aracı şirketlere de kendi sundukları fiyatta satış yaptıkları için aslında dünya genelinde tekel oldukları ifade edilmiştir.

16. İşletme de müşteri sayısını ve Pazar payını artırmak için neler yapılmaktadır?

İşletme Pazar payını artırmak için fuarlara katılım sağlamaktadır. Çalışmadığı aracı şirketlere fotoğraf ve şirket hakkındaki bilgileri (üretim kapasitesi, yapılan projeler vs.) göndererek mail yoluyla da reklam ve pazarlama çalışmaları yapmaktadırlar. Eski müşterileri hem satış hacmi hem fiyat yönünden korumaya çalışarak yeni müşteri arayışları her zaman bulunmaktadır. İşletmenin bu durumlar için bir satış ekibi bulunmayıp bu konularla yönetim ilgilenmektedir. Ar-ge çalışmalarını da yöneticiler yapmaktadır. Satış ekibi bulunmadığı için herhangi bir prim ya da teşvik bulunmamaktadır.

17. İşletmede kaç çeşit stok bulunmaktadır? Her birinin fiyatı neye göre belirlenmektedir?

Blok ve ebatlı malzeme stoğu olarak iki çeşit stok bulunmaktadır. Her birinin fiyatı maliyete göre belirlenmektedir. Yıl içerisinde değişim gösteren birim maliyet fiyatlara yansıtılmaktadır. Sene başında anlaşma yapılan işletme için fiyat yüksekliği yapmadıkları, anlaşılan fiyat üzerinden çalışmaya devam edildiği ancak anlaşma sağlanmayan şirketlere de fiyat artışı yapıldığı ifade edilmiştir. İşletme ocağından dört farklı ürün (golden, sofita, melisa ve melisa jin) çıkmakta olup blok ve ebatlı dört ürün üzerinden stok yapılmaktadır. Her bir ürünün ayrı şekilde stoğu açılarak üretimler buna göre sağlanmaktadır. Fiyatlandırmalarda ise blok ve ebatlı ürünlerin de bu 4 çeşit üzerinden renk, kalite, alım gücü, ölçü ve yoğunluklarına göre ayrıştırıldıkları

belirtilmiştir. Eğer ürün yurt dışına satılacak kalitede isteniyorsa ona göre yurt içi satılacak kalitede isteniyorsa ona göre bir fiyat belirlenmektedir. Yine bu ürünlerin moloz fiyatlandırması da bu doğrultuda yapılmaktadır. İşlemleri bu yönden kontrol eden ayrıca bir personel bulunmamaktadır. Sadece mühendis kontrol etmektedir. Görevlerin ayrılığı ilkesi bulunmamaktadır.

18. Satış yapıldığında fatura muhasebe servisine hangi yolla iletilmektedir?

Sistem üzerinden çalışan işletme faturayı muhasebe servisine online ortamda iletmektedir. Fatura talimatları mail üzerinden gelmekte ve kesilen fatura e-fatura mükellefi oldukları için online olarak sistem üzerinden işletmeye gitmektedir. Fatura otomatik olarak sisteme düştüğü için muhasebe tarafından kaydı mutlaka bu doğrultuda yapılmaktadır. E fatura dışında bir faturalama işlemi bulunmamaktadır. İşletmede düzenlenen irsaliyeler de mail üzerinden mühendise gönderilmekte ve bu bilgilere göre yükleme esnasında mühendis nakliyecilere verdiği malların kaydını yapmaktadır. Bu durumda irsaliye ve faturaların kaybolma ihtimali ortadan kaldırılmış olmaktadır. Satın alma, pazarlama, ar-ge, denetim ve stok birimleri bulunmamaktadır. Görevlerin ayrılığı ilkesi bulunmamaktadır.

4.7.4.6. Araştırma Yapılan F İşletmesinin Tanıtımı Ve Uygulama

F Maden Mermer Ocakçılığı ve Doğal taş İşletmesi 1985 yılında Konya merkezli olarak kurulmuştur. İşletme 10-25 milyon TL hasıllata sahip ve kârlılık oranı % 10 ila % 20 arasında bulunmaktadır. İşletmenin çalışan 25 personeli bulunmaktadır. İşletmenin maden ocağında ve fabrikasında blok ve ebatlı ürün olarak traverten üretimleri bulunmaktadır. İşlenebilmesi açısından yumuşak ve elverişli bir ürün olan traverten binalarda iç ve dış mekânların tamamında kullanılmaktadır. Yurt içi ve yurt dışına hem hammadde hem ebatlı ürün olarak satışlar yapılmaktadır. Pazar piyasası iyi olan işletmenin ocaklarında üretmekte oldukları ürünlerinin yurt dışı satışları yurt içi satışlarına oranla daha fazladır. Satışlarını fuarlar, aracılar ve internet ortamı üzerinden yapmaktadırlar. İşlenebilir özelliğe sahip doğal taşları üretmek ve ulusal ve uluslararası piyasada ticaret yapmak amacıyla kazanç elde etmek için kurulmuştur. Pazar piyasası güçlü olan ve ocaklarında üretmekte oldukları traverten çeşitlerini yurt içinde ülkenin dört bir yanına satışı sağlanırken, zaman zaman satış pazarının değişmesi nedeniyle genellikle

Ortadoğu pazarı, Kuzey Afrika, Avrupa, Amerika, Avusturalya, Slovakya ve Cezayir ülkelerine de ihraç edilmektedir.

Araştırmaya İlişkin Mülakat Soruları ve Cevapları

1. İşletmede sadece ham maden satışı mı yapılıyor yoksa üretimin fabrikada işlenip satışı da bulunmakta mıdır?

İşletmede ham maden üretimi ve üretimin fabrikada işlenip satışı yapılmaktadır. Ebatlı traverten ve blok mermer(ham maden) satışları bulunmaktadır.

2. İşletmede iç kontrol sistemi kurulmuş mudur?

İşletmenin tek kalem ürün ürettiği bilinmektedir. Bu yüzden stok, satış gibi birimlerin ayrı ayrı personeli olmadığı, üretim sırasında kontrol eden bir personelin bulunduğu ve müdür ile birlikte faaliyetlerin yürütüldüğü ve denetimin müdür tarafından yapıldığı ifade edilmiştir. Üretimin başındaki şef hem stok hem teslim alma hem de faaliyetler için genel işleyiş takibi yapmaktadır. İşletme içerisinde ayrı ayrı birimlere ayrılmış bir kontrol mekanizması bulunmayıp oto kontrolü yönetim sağlamaktadır. Faaliyetleri, faaliyeti yapan yetkili dışında sadece müdür denetlemektedir. İç kontrol sistemi tam anlamıyla kurulmamıştır.

3. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi, faturalama da kaydetmede ve tahsilatta uygulanmakta mıdır?

İşletmede sipariş üzerine çalışma yapılmaktadır. Alınan siparişlerde yönetim ve müdürün kayıt işlemlerini yaptığı, faturalamanın muhasebe tarafından yapıldığı belirtilmiştir. Tahsilat işlemlerinin müdür ve yönetici tarafından yapıldığı ifade edilmiştir. Yönetim ve müdür arasında sürekli bir iletişim olduğu belirtilmiştir. Ayrıca işletmenin müdürü aynı zamanda ön muhasebeye de bakmakta olup işlemlerin yürütülmesini sağlamaktadır. İşletmenin müdürü üretim, satış ve muhasebe işlemlerini yürütmektedir. İşletme aldıkları siparişlerin toplu olduğunu altı ay veya bir yıl alınan siparişin üretimi ile ilgilendiklerini bu yüzden bu çalışmalarda bir personel ile faaliyetlerini devam ettirdikleri ifade edilmiştir. Denetim yönetim tarafından yapılmaktadır. İşletme kayıtlarını haftalık veya aylık olarak düzenli kontrol etmektedir. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi bulunmamaktadır.

4. Satış kayıtları işletmede neye göre yapılmaktadır?

İşletme genellikle sipariş usulüne göre çalışmakta olup, satış kayıtları siparişe göre yapılmaktadır. Alınan siparişe göre onaylanmış yükleme belgeleri ile irsaliyeler hazırlanmaktadır. Yükleme yapıldığı zaman her ihtimale karşı nakliyecilerden liman harici kantara girmeleri istenerek karşılaşılabilecek durumlara yönelik tartım sonuçlarını belgelendirdikleri ifade edilmiştir. İhracat işlemlerinde satışların faturalanması için limandan gelen vgm(doğrulanmış brüt ağırlık) sonuçları esas alınarak faturalama yapılmaktadır.

5. İşletme satışları yapılırken prosedür olarak hangi işlemler uygulanmaktadır?

İşletme aldığı siparişe göre üretimi tamamlayıp gönderimini yapmaktadır. Mapeg sistemi üzerinden gönderilecek olan ürünlerin bilgileri girilerek nakliyecilere sevk irsaliyeleri düzenlenmektedir. Satışlar yapılırken 7 günlük süre içerisinde Mapeg sistemine yapılan satışların tonajının girilmesi gerektiği belirtilmiştir. İhracat işlemlerinde liman vgm(doğrulanmış brüt ağırlık) sonuçlarını bekleyen işletme bazen düşük tonajda beyanda bulunduğunu ancak sonrasında gelen vgm sonucuna göre ekstra yükleme belgesi düzenleyerek aradaki farkı kaydettiğini ve faturalama işlemlerini net tonaj doğrultusunda yaptığını ifade etmiştir. İşlemler esas beyana göre başlamakta faturalama online olarak anında kaydedilmekte ve aracı işletmeye iletilmektedir. Mapeg sistemine bilgiler girildiği için satışlarda bir kontrol sağlandığını söylemek mümkündür. İşletme içerisinde yapılan yüklemelerin kontrolleri haftalık olarak sağlanmaktadır.

6. Satış faturalarında kullanılan birim fiyatlar neye göre belirlenmektedir?

Satış faturalarında işletmenin önceden belirlediği bir fiyat skalası bulunmaktadır. Öncelikli olarak taşın kalitesine göre kendi içerisinde yönetim tarafından tavan ve taban fiyatlarına göre bir fiyatlandırma yapılmaktadır. Alınan ürünlerin miktarına, özelliklerine, müşterinin alım gücüne, ödeme şekilleri ve vadelerine göre tavan-taban fiyat üzerinden bir fiyatlandırma yapıldığı belirtilmiştir. İşletme bu etkenler doğrultusunda satış fiyatlarını belirlemektedir. Blok bazında grup veya tek alım için verilen fiyatlarda mevcuttur. Burada önemli olan müşterinin alım gücü ve ürünün kendisi olduğu ifade edilmiştir.

7. İşletmede yapılan satış işlemlerinde nelere dikkat edilmektedir?

Satış işlemlerinde kendi maden ocaklarında kantarı bulunmayan işletme, müşteri ve kendi sevkiyatları için şirketin anlaşmalı olduğu nakliye şirketlerinden karayolları genel müdürlüğüne bağlı istasyonlarda tartım yapmalarını istemektedir. Gelebilecek sapmalara yönelik bu belgeleri dikkate aldıkları belirtilmiştir. Yapılan sevkiyatlarda irsaliyeleri düşük göstererek çıkış yapıldığını ve nakliyeciden gelen kantar sonuçlarına göre ilerlendiği ve vgm ile karşılaştırıldığı ifade edilmiştir. Limandan gelen tartım sonuçları olsa da kantar sonuçlarını mutlaka belgeledikleri ifade edilmiştir. Limandan düşük kantar sonucu gelse de faturalama işlemleri gelen vgm sonuçlarına göre yapılmaktadır. Sevk irsaliyeleri düzenleme, kaydetme, satış işlemleri, işletmenin üretimi ve ön muhasebesiyle ilgilenen müdür tarafından yürütülmektedir. Başka bir birim ya da personel bulunmamaktadır. Yönetim tarafından işlemler denetlenmektedir.

8. Ambarda-depoda güvenlik önlemleri alınmış mıdır?

Fabrikada ve ocaklarında kamera sistemleri ile koruma sağlanmaktadır. Ancak güvenlik personeli bulunmayan işletme kamera sistemlerinden başka bir güvenlik önlemi almadıklarını belirtmiştir. Kolay taşınabilir malzeme olmadığı için çalınma veya zimmete geçirmenin plansız olmayacağı bununda yapılacağı zaman fark edilebileceği ifade edilmiştir. Açık bir sahada çalışma yapan işletme kendi içlerinde güveni kötüye kullanma ile bir kez karşılaştıklarını ve personel ile denetimi artırarak güven esaslı çalışma ortamları oluşturulmaya çalışılarak faaliyetlerin denetlendiğini belirtmiştir. Hava şartlarından dolayı ıslanıp zarar görebilecek işlemde geçmemiş ürünleri stokta muhafaza ettikleri bilinmektedir. Ancak hasar görmelerine karşı anlık dikkatsizliklerin bir ürünün kırılmasına neden olduğu için yükleme esnasında daha dikkatli oldukları ifade edilmiştir.

9. Depo bölümünden fabrikaya ve müşteriye sevkiyatlar nasıl yapılmaktadır? Bu işlemler esnasında düzenlenen belgeler nelerdir?

İşletmede işlemler sipariş usulüne göre yapılmaktadır. Markalanan ürünlerin sevkiyatları yapılırken ürünlerin ürün özelliklerini, adedini ve tonajını belirten sevk irsaliyeleri düzenlenmektedir. İşletmenin ocağından fabrikasına üretimi yapıp işlenecek ürünlerde talep ile gelmektedir. Ocaktan fabrikaya ürün gönderilirken de irsaliye belgeleri düzenlenmektedir. Bu belgeler de nakliyecilere verilmekte ve buna istinaden kantar sonuçları nakliye tarafından ocak ile paylaşılmaktadır. Ancak işlemler için işletme olarak

teslim alma fişleri düzenlenmemektedir. İşletmenin depo teslim alma bölümü için ayrıca bir personeli bulunmadığı müdürün yönetim ile işlemleri yönettiği belirtilmiştir.

10. Depo bölümünde sayımlar hangi aralıklarla yapılmaktadır?

Genelde siparişe göre çalışıp yine de elinde stoğu iyi bir düzeyde tutan işletmenin depo bölümünde sayımları yılda bir defa yapılmaktadır. Depo bölümünde sayımlar müdür ve yönetim tarafından yapılmaktadır. Müdür ve yönetim haricinde şef veya başka bir birim denetim yapmamaktadır.

11. Elde edilen sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılırken kırılan bloklar nasıl değerlendirilmektedir?

İşletme genellikle sipariş üzerine üretim sağladığını ve bu nedenle ellerinde çok fazla ürün bulundurmamaya çalıştıklarını ifade etmiştir. Stok kartı sistemi bulunmamaktadır. Ürünler içinde markalama yapıldığını ve stok kartı sistemi yerine markalanan (etiket bilgileri oluşturulan) ürünlerin sevkiyatı sağlandığı zaman sevk edildiğine dair not edildiği bildirilmiştir. İşletme markalama yönteminde girdi çıktı dengesini ürün ölçülerini kaliteye göre ayırıp her birini vermiş oldukları markaya göre kaydetmektedir. Ancak ölçülerin yanlış alınması ya da yapılacak herhangi bir hata, karışıklığa neden olabileceği için sistemsiz olarak stok kartı sistemi kullanılmalıdır. İşletme kış aylarında üretimi devam ettirmek için ocaktan fabrikaya hammaddenin getirildiğini ve fabrikadan işlenerek satış yaptıklarını ifade etmiştir. Stok kaydının ocakta tutulduğunu sevk edilen blok(hammaddenin) fabrikada işleneceği için kaydının tutulmadığı ifade edilmiştir. Ocakın stoğunu baz alan işletme fabrikaya gelen ürünlerin ebatlı işlem görmesinden dolayı pek fazla fabrika stoğunu dikkate almadığını belirtmiştir. Ocakta ya da sevkiyat esnasında kırılan bloklar kullanılabilir ise ebatlı ölçülere çevrilmektedir. Maddi değeri bulunan molozlarda yapılan yüklemede tonajda belirtildiği ve tonajda farklılık çıkacağı için herhangi bir çalınma durumunun olmayacağı belirtilmiştir. Her birinin iç ve dış piyasa fiyatlandırmaları özelliklerine göre değişmektedir. Yükleme esnasında müdür ya da yönetim tarafından kontrol yapıldığı için kırılmalar ya da molozlarda herhangi bir çalınma durumunun önlenmediği ifade edilmiştir.

12. Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime rapor edilmekte midir?

Yıllık olarak yapılan sayımlar yönetimden birisi veya yetkili olan müdür ile yürütüldüğü için rapor halinde sunulmadığı belirtilmiştir. Sonrasında tekrar bir kontrol yapılmadığı belirtilmiştir.

13. İşletmede çalışan personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahip midir?

Günümüz şartlarında şuan için çalışabilecek kalifiyeli personeli zor bulduğunu ifade eden işletme işin niteliğine göre yeterlilik ve eğitim düzeyine baktığını belirtmiştir. İşletmede personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahiptir. Yönetim birimi dışındaki personel için ustalık sertifikaları aldıklarını, personel kalifiye değilse de işletmenin kendilerini yetiştirdikleri ifade edilmiştir.

14. İç denetim birimi var mıdır? Yoksa bu işleri kim ya da kimler yerine getirmektedir?

İç denetim birimi birim olarak işletmede bulunmamaktadır. Denetim fonksiyonu denetlenen faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız değildir. Yapılan faaliyet için bir denetim birimi ya da personel bulunmamaktadır. Sevk irsaliyeleri düzenleme, kaydetme, satış işlemleri, işletmenin üretimi ve ön muhasebesiyle ilgilenen müdür (tek bir kişi) tarafından yürütülmektedir. Denetlemelerde yapılan faaliyetler için tüm kontrol müdür ve yönetim tarafından sağlanmaktadır. Satışı olan bir ürünün fiyatlandırılmasının yine aynı kişi tarafından kontrol edildiği ifade edilmiştir.

15. İşletme de faaliyet döngünüzdeki en büyük risk unsuru nedir? Bunun önlenmesi için hangi önlemler alınmaktadır?

Maden ocağıyla birlikte çalışan işletme üretim, sevkiyat, stoklamanın kendisi için risk olduğunu belirtmiştir. En büyük risk unsuru ölümlü kazalar olarak ifade edilmiştir. Bu nedenle iş güvenliğine oldukça önem verildiği ve sahanın buna göre dizayn edildiği belirtilmiştir. Genel döngüde işletme maliyeti risk olarak görmemektedir.

16. İşletme de müşteri sayısını ve Pazar payını artırmak için neler yapılmaktadır?

Eski müşterilerin hem satış hacmi hem fiyat yönünden her zaman korunarak ilerlendiği belirtilmiştir. Eski müşteriler ile kurulan bağ göz ardı edilmeden, yeni müşterilere fiyat ve satış politikaları uygulamaktadırlar. Reklamlarını veya pazarlama çalışmalarını fuarlar

aracılığıyla yaparak pazar payını artırmaya çalıştıkları ifade edilmiştir. Ürünün kalitesine göre müşteri arayışına girmediklerini alıcıların kendileriyle iletişime geçtiklerini belirten işletme zaman zaman kapasiteleri oranında müşteri arayışında bulduklarını ifade etmiştir. Ar-ge çalışmaları yönetim tarafından yapılmaktadır. Satış ekibi için herhangi bir pirim ve teşvik bulunmamaktadır.

17. İşletmede kaç çeşit stok bulunmaktadır? Her birinin fiyatı neye göre belirlenmektedir?

Blok ve ebatlı malzeme stoğu olarak iki çeşit stok bulunmaktadır. Her birinin fiyatı maliyete göre belirlenmektedir. Ebatlı malzemelerde ölçülerin değiştiğini ve bu yüzden stoğun da aynı sayıda kalmadığı belirtilmiştir. Yıl içerisinde değişim gösteren birim maliyet fiyatlara yansıtılmaktadır. Fiyatlandırmalar blok ve ebatlı ürünlerde kalite, istenen sipariş ve ürün ölçüsüne göre belirlenmektedir. İşlemleri bu yönden kontrol eden işletme müdürü bununla ilgilenmekte olup kontrolü sağlayan farklı bir personel bulunmamaktadır.

18. Satış yapıldığında fatura muhasebe servisine hangi yolla iletilmektedir?

Sistem üzerinden çalışan işletmede fatura muhasebe servisine online ortamda iletilmektedir. İşletmede düzenlenen irsaliyelere göre yüklemeler sağlanmakta olup gelen net tonajlara göre fatura hazırlanması için muhasebeye mail ile bilgi verilmektedir. E-fatura mükellefi olan işletme kayıtların anında işlenmesi sebebiyle sisteme düştüğünü ve kaydın bu doğrultuda yapıldığını belirtmiştir. E-fatura haricinde başka bir faturalama işlemleri bulunmamaktadır.

4.7.5 Çalışmada Araştırma Yapılan İşletmelere Ait Bulgular ve Karşılaştırma

- İşletmelerin iç kontrol sistemleri incelendiğinde altı işletmeden beş tanesi tek bir personelle satış, üretim ve stok gibi faaliyetlerini yürütmektedir. Mühendis ve yardımcı şeflerin dışında başka bir personelin olmadığı anlaşılmıştır. Görevlerin ayrılığı ilkesine göre bir faaliyetin aşamalarının muhakkak farklı kişiler tarafından yürütülmesi gerekmektedir.
- İşletmelerin faturalama, kaydetme ve tahsilat işlemleri yine bir tanesi haricinde tek bir personel ile yürütülmektedir. Satış yapan personelin bunları kaydetmesi görevlerin

suiistimal edilmesine neden olabilir. Denetimin yönetim tarafından yapılıyor olması sadece genel kontrol olacağı için tam bir koruma sağlamamaktadır.

- Mermer işletmelerinin satış kayıtlarını onaylı yükleme belgelerine göre yapması ve kantar sonuçlarını ellerinde bulundurmaları bir nevi çalışanların ve alıcıların suiistimallerini önlemeye yönelik alınmış bir önlemdir.
- Stok kartı sistemini markalama haricinde kullanan bir işletme bulunmaktadır. Diğerleri siparişe ve alıcıya göre markalama (etiketleme) yapmaktadır. Burada yanlış alınan ölçü veya aynı bloğu ya da ürünü farklı müşteriye gönderme veya sevk edilen bir ürünün işlenmemesi olmayan ürünü pazarlama gibi farklı problemler çıkarabilmektedir. Yönetim tarafından hacimler, ölçüler ya da yoğunluklara göre tonajlar hesaplanırsa da işletmede kırılan ürünlerin ayrı ayrı kaydedilmemesi her durumun yaşanmasına zemin hazırlamaktadır.
- İşletmelerin maliyet giderlerini hesapladıktan sonra bir fiyat aralığı belirlediklerini ancak bunun her alıcı için değiştiği sabit bir fiyatlarının olmadığı görülmektedir. Müşteri ilişkilerine göre fiyat çalışmaları yapılmaktadır.
- İşletmelerin iki tanesinde güvenlik görevlisi bulunmaktadır. Diğer işletmeler kamera sistemi ile güvenlik sağlamaktadır. Sevkiyatlar işletmelerden bir tanesi hariç diğerlerinde tek bir kişi üzerinden yürütülmektedir. Burada personelin görevini kötüye kullanmasına zemin oluşturduğu düşünülmektedir. Mermerlerin USD bazında işlem görmesi ve ihracatta 100-200kg parça ve molozların değerlendirilebiliyor olması işletmeler için risk oluşturmaktadır. İşletmelerin özellikle blok mermerleri kış aylarında yeterince koruyamadıkları anlaşılmıştır.
- İşletmelerde satışın, üretimin ve irsaliyelerin tek personel tarafından düzenlenmesi hileye zemin hazırlamaktadır. İç kontrol sisteminin tam anlamıyla kurulması ve bir birim tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Blokların ya da işlenen ebatlı ürünlerin bir birim tarafından ayrıca kontrol edilmesi yaşanılacak yüklemelerde herhangi bir karışıklığın olmaması için önemlidir. Karşılaşılabilecek hile riski irsaliyenin eksik tonaj üzerinden düzenlenmesi ve tonajın buna göre işlenmesi arada çok fark olmadığı için dikkat çekmeyebilmesidir. Her faaliyeti farklı personelin denetlemesi yahut yürütmesi gerekmektedir.
- İşletmelerin üç tanesinde raporlar yönetime sayımlara katılmış olsalar bile iletilmektedir. Ancak üç tane işletmede yöneticilerin sayımı kontrol etmesi ya da

yetkilendirdikleri kişiler ile yürütülmesi nedeniyle rapor edilmemektedir. Sayımlar esnasında herhangi bir yanlışlık veya eksiklik yaşanabilir. Ya da işletmelerin ürün çeşitlerinde yanlış bir kayıt işlemi yapılabilir. Fiyatların her üründe değişiklik göstermesi nedeniyle bu kısım oldukça önem arz etmektedir.

- İşletmelerin bir tanesi haricinde diğer işletmeler limandan gelecek vgm sonucu beklemekte ve buna göre satış işlemlerini gerçekleştirmektedir. Burada limanda eksik veya fazla tartım kaydının yapılmayacağı ya da yanlış tartımların olmayacağı gibi hususlar dikkat çekmektedir. Gümrük beyannamelerin de %5 oranında sapmalar için onay bulunmaktadır. Ancak işletmelerin bu oran dışında farklı bir durumla karşılaşmayacaklarının garantisi bulunmamaktadır. Bu durumda işletmeler alıcılar ile güven bağına esas almaktadır.
- İşletmelerden bir tanesinde diğerlerine göre görevlerin ayrılığı ilkesi daha fazla uygulanmaktadır. Diğer işletmeler görevlerin ayrılığı ilkesi tam uygulanmadan bir personelin birden fazla işi yapmasıyla faaliyetlerini yürütmektedir.
- İç denetim birimi hiçbir işletmede birim olarak bulunmamaktadır. Yöneticilerin yapılan faaliyetleri denetledikleri görülse de denetim fonksiyonu denetlenen faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız olarak yapılmamaktadır.
- İşletmeler hem satış hacmi hem yeni müşterilere ulaşmak ve Pazar paylarını artırmak için bir işletme dışında sadece fuarlara katılım sağlayarak reklamlarını yapmaktadırlar. Bir işletme yapmış olduğu proje çalışmalarını yeni müşterilere hem fuarlar aracılığıyla hem de mail yoluyla bildirip tanıtımlarını göndermekte ve pazarlama faaliyeti gerçekleştirmektedir.

➤ İşletmelere Yöneltilen Sorular ve Karşılaştırma

1. İşletmede sadece ham maden satışı mı yapılıyor yoksa üretimin fabrikada işlenip satışı da bulunmakta mıdır?

- A işletmesinde sadece ham maden üretimi ve satışı yapılmaktadır.
- B, C, D, E ve F işletmesinde ham maden üretimi, ham maden satışı ve üretimin fabrikada işlenip satışı yapılmaktadır.

2. İşletmede iç kontrol sistemi kurulmuş mudur?

- B işletmesinde iç kontrol sistemi kurulduğu düşünülmektedir.

- Diğer beş işletmede görevlerin ayrılığı ilkesinin tam anlamıyla uygulanamaması iç kontrol sisteminin yetersiz düzeyde olduğunu göstermektedir.

3. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi, faturalama da kaydetmede ve tahsilatta uygulanmakta mıdır?

- A, B, C ve E işletmesinde faturalama ve tahsilat işlemleri, D ve F İşletmesinde faturalama, kaydetme ve tahsilat işlemleri tek bir personel tarafından yapıp görevlerin ayrılığı ilkesi benimsenmemiştir.

4. Satış kayıtları işletmede neye göre yapılmaktadır?

- A, B, C, D ve F işletmesinde sipariş usulüne göre satış yapıp, limandan gelen vgm sonuçları esas alınarak satış kayıt (faturalama) işlemi yapılmaktadır.
- E işletmesi sipariş üzerine çalışmakta olup satış kayıtlarını da siparişe göre yapmaktadır. Limandan gelen vgm yerine kendi ocaklarına yakın yerde yaptırdıkları kantar sonuçlarını esas alarak satış kayıt(faturalama) işlemi yapmaktadır.

5. İşletme satışları yapılırken prosedür olarak hangi işlemler uygulanmaktadır?

- A, B, C, D ve F işletmesinde satış işlemleri yapılırken sevk irsaliyeleri düzenlenip daha sonra limandan gelen vgm sonuçlarına göre satış işlemleri gerçekleştirilmektedir.
- E işletmesi satış işlemleri yapılırken tartım yaptırdıkları kantar sonuçlarına göre sevk irsaliyeleri düzenlemekte ve belge üzerindeki tonajlara göre satış işlemlerini gerçekleştirmektedir.

6. Satış faturalarında kullanılan birim fiyatlar neye göre belirlenmektedir?

- A işletmesi ürünün özelliği, kalitesi, taşın tonajı, müşterinin alım gücü ve ödeme süresine göre fiyatlarını belirlemektedir.
- B, C işletmesi ürünün çeşitliliği, kalitesi, boyutu ve işçiliğine göre fiyatlarını belirlemektedir.
- D ve F işletmesinde önceden belirlenen bir fiyat skalası bulunmakta ve bazı işletmelerle sözleşmeler üzerine satış yapmaktadır. Fiyatlandırma yönetimin belirlediği tavan ve taban fiyat aralığında ürün miktarı ve özelliğine göre yapılmaktadır.

- E işletmesi bu yıl tek bir ülkeye tek işletme ile sabit fiyattan çalıştıkları önceki yıllarda ürünün özellikleri, alım gücü ve ödeme şekillerine göre fiyatlarını belirledikleri anlaşılmıştır.

7. İşletmede yapılan satış işlemlerinde nelere dikkat edilmektedir?

- A ve D işletmesi öncelikle kendi kantarlarında tartım yaparak, karayolları genel müdürlüğüne bağlı istasyonlardan tartım yaptırmakta ve limandan gelen vgm sonuçlarına göre satış işlemlerini tamamlamaktadır.
- B işletmesi kendi kantarlarında tartım yaparak, limandan gelen vgm sonuçlarına göre satış işlemlerini tamamlamaktadır.
- C ve F işletmesi karayollarına bağlı yakın bir yerde tartım yaparak, limandan gelen vgm sonuçlarına göre satış işlemlerini tamamlamaktadır.
- E işletmesi ocağında kantar bulunmayıp ebata göre yoğunluğundan tonajını hesapladığı, yakındaki kantar merkezinden tartım yapılarak satış işlemlerini gerçekleştirdiği bilinmektedir.

8. Ambarda-depoda güvenlik önlemleri alınmış mıdır?

- A işletmesi kendi personeli ve kamera sistemi ile güvenlik sağlamaktadır.
- B işletmesi fabrikada kamera ve güvenlik personeli, şantiyede ise kendi bünyelerindeki bekçi ile güvenlik sağlamaktadır.
- C ve D işletmesi fabrikada kamera sistemi ile güvenlik sağlamakta, şantiyede ise kamera sistemleri bulunmamaktadır.
- E işletmesi çift vardiya ile çalışmakta(sürekli personel bulunmakta) ve kamera sistemi ile güvenlik sağlamaktadır.
- F işletmesi fabrika ve ocaklarında kamera sistemi ile güvenlik sağlamaktadır.

9. Depo bölümünden fabrikaya ve müşteriye sevkiyatlar nasıl yapılmaktadır? Bu işlemler esnasında düzenlenen belgeler nelerdir?

- A işletmesinin fabrikası bulunmayıp ham maden satışlarında müşteriye sevkiyatlarını müşteri emirlerine göre yapmakta ve işlemler esnasında sevk irsaliyesi düzenlemektedir.

- B işletmesi ham maden ve fabrikada işlenecek ürün sevkiyatlarında fabrikaya %75 sipariş, müşteriye ise %100 sipariş usulüne göre çalışmakta ve işlemler esnasında sevk irsaliyesi düzenlenmektedir.
- C işletmesi ham maden ve fabrikada işlenecek ürün sevkiyatlarında fabrikaya % 60 sipariş, müşteriye ise %100 sipariş usulüne göre çalışmakta ve işlemler esnasında sevk irsaliyesi düzenlenmektedir.
- D işletmesi fabrikaya gelecek ham maden ve işlenecek ürün sevkiyatları için irsaliye, müşteriler içinde teslim alma formu düzenlenmektedir.
- E işletmesi ham maden ve fabrikada işlenen ürün sevkiyatlarını müşteriden gelen emire göre yapmakta ve sevk irsaliyesi düzenlenmektedir.
- F işletmesi ham maden ve fabrikada işlenecek ürün sevkiyatları için sevk irsaliyesi düzenlenmektedir.

10. Depo bölümünde sayımlar hangi aralıklarla yapılmaktadır?

- A işletmesinde yılsonu için depoda genel sayım yapılmaktadır.
- B işletmesinde depo bölümünde sayımlar yılda üç veya dört defa yapılmaktadır.
- C işletmesinde depo bölümünde sayımlar yılda bir veya iki defa yapılmaktadır.
- D ve F işletmesinde depo bölümünde sayımlar yılda bir defa yapılmaktadır.
- E işletmesinde depo bölümünde sayımlar her hafta yapılmaktadır.

11. Elde edilen sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılırken kırılan bloklar nasıl değerlendirilmektedir?

- A, B, E ve F işletmesi kırılan blokları bir küçük ebata çevrilebilecekse tekrar kesmekte çevrilemeyecekse moloz olarak değerlendirmektedir.
- C işletmesi kırılan blokları moloz ya da mozaik olarak değerlendirmektedir.
- D işletmesi kırılan blokların kaydını yapmadan kırma taş tesislerine göndererek peyzaj taşı ya da moloz olarak değerlendirmektedir.

12. Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime rapor edilmekte midir?

- A, B, E işletmesinde sayım sonuçları yönetime rapor edilmektedir.
- C işletmesi iki ortaklı bir işletme olup bir ortağın üretimi kontrol ettiği ve diğer yöneticiye rapor edilmediği bilinmektedir.

- D ve F işletmesinde yönetimin kontrol ettiği veya yetkilendirdiği kişi ile yapıldığı ayrıca rapor edilmediği görülmektedir.

13. İşletmede çalışan personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahip midir?

- A, B, C, D, E ve F işletmesinde personel görevlerini yerine getirecek yeteneğe ve eğitime sahiptir.

14. İç denetim birimi var mıdır? Yoksa bu işleri kim ya da kimler yerine getirmektedir?

- A ve C işletmesinde iç denetim birimi bulunmamaktadır. Muhasebe satış ve üretime bakan personel faaliyet kontrolü sağlamakta, yönetim genel kontrol sağlamaktadır.
- B işletmesinde iç denetim birimi bulunmamaktadır. Her birim kendisi kontrol sağlamakta, müdür genel kontrol sağlamaktadır.
- D işletmesinde iç denetim birimi bulunmamaktadır. Her birim kendi kontrolünü kendi sağlamaktadır.
- E işletmesinde iç denetim birimi bulunmamaktadır. Üretim ve stok kontrolü tek bir personel tarafından yapılmaktadır. Yönetim faaliyetleri genel olarak kontrol etmektedir.
- F işletmesinde iç denetim birimi bulunmamaktadır. Stok, satış ve üretim gibi faaliyetler müdür tarafından yapılmakta ve yönetim genel kontrol sağlamaktadır.

15. İşletme de faaliyet döngünüzdeki en büyük risk unsuru nedir? Bunun önlenmesi için hangi önlemler alınmaktadır?

- A ve C işletmesi üretim, ölümlü kazalar, sevkiyat ve maliyetleri risk unsuru olarak görmektedir.
- B işletmesi üretim, sevkiyat, stoklama, ocağın verimi, üretim yerinin uzaklığı ve rakipleri risk unsuru olarak görmektedir.
- D işletmesi üretim, sevkiyat ve enerji maliyetini risk unsuru olarak görmektedir.
- E işletmesi ölümlü kazaları risk unsuru olarak görmektedir.
- F işletmesi üretim, sevkiyat, stoklama ve ölümlü kazaları risk unsuru olarak görmektedir.

16. İşletme de müşteri sayısını ve Pazar payını artırmak için neler yapılmaktadır?

- A, B, C, D ve F işletmesi fuarlara katılım sağlayarak müşteri ve Pazar payını artırmaya çalışmaktadır.
- E işletmesi çalışmadığı aracı şirketlere fotoğraf ve şirket hakkında bilgiler (üretim kapasitesi, yapılan projeler vs.) göndermekte ve fuarlara katılım sağlayarak Pazar payını artırmaya çalışmaktadır.

17. İşletmede kaç çeşit stok bulunmaktadır? Her birinin fiyatı neye göre belirlenmektedir?

- A ve C işletmesinde üç çeşit stok bulunmakta ve her biri kalite, renk, müşteri alım gücü ve ödeme süresine göre fiyatlandırılmaktadır.
- B işletmesinde dört çeşit stok bulunmakta ve her biri kalite, renk, işlem ve ölçülerine göre fiyatlandırılmaktadır.
- D işletmesinde üç çeşit stok bulunmakta ve her biri işlem, ölçü ve kaliteye göre fiyatlandırılmaktadır.
- E işletmesinde iki malzeme stoğu bulunmakta ve dört farklı ürün üretilmektedir. Renk, kalite, ölçü ve alım gücüne göre fiyatlandırma yapılmaktadır.
- F işletmesinde iki ürün stoğu bulunmakta ve her biri kalite, istenen sipariş ve ürün ölçüsüne göre fiyatlandırılmaktadır.

18. Satış yapıldığında fatura muhasebe servisine hangi yolla iletilmektedir?

- A, B, C, D, E ve F işletmesinde online sistem üzerinden çalışıldığı ve muhasebeye de online olarak fatura iletildiği görülmektedir.

5. SONUÇ

Günümüzde hile ve iç kontrol ile ilgili birçok rapor, çalışma ve tez hazırlanmıştır. Yaşanan küreselleşmenin getirdiği ekonomi ve iş dünyasında meydana gelen değişimler, rekabet ortamlarındaki koşullar, ekonomik krizler sağlıklı çalışan bir iç kontrol mekanizmasının varlığını zorunlu bir hale getirmiştir. İç kontrolün esas amacı işletmelerin hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmaktır. İç kontrol sistemi işletme içerisinde risk yönetimi anlayışı ile örgüt faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde önceden belirlenen plan ve mevzuata göre yürütülmesini sağlamaktadır. İşletme yönetimi, varlıkların korunması için iç kontrol prosedürleri oluşturarak iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini sürekli olarak değerlendirmelidir. Faaliyetlerin devam ettirilebilmesinde, kaynakların zarara uğramadan, kayıpların önlenmesi ve verimliliklerinin artması iç kontrol sisteminin şirketlere sağlamış olduğu en önemli amaçlardan birini oluşturmaktadır. Risk, işletmenin gayelerine ulaşmasında karşısına çıkan ve işletmenin durumunu olumsuz şekilde etki altında bırakabilecek olaylar olarak belirtilebilir (COSO, 2011). İşletmeler için en önemli risklerden biri hile riskidir. İşletme yöneticilerinin hile riskini göz ardı etmemeleri ve araştırmaları ve önlem almaları gerekmektedir. Belirlenen hedeflere ulaşmada hile riskinin tespiti, değerlendirilmesi ve karşılaşılan risklere yönelik çözümler geliştirilmesi için etkin bir iç kontrol sistemini oluşturmaları gerekmektedir. Dinamik bir iç kontrol sisteminin olması, işletmede uygun belgeleme ve kayıt sistemlerinin bulunması ve bunların nezdinde kontrol faaliyetlerinin ifa edilebilmesi ve hile ile mücadele için önemlidir.

Hile riski günümüz iş dünyasında sıklıkla karşılaşılan ve önlenmediği takdirde ciddi olumsuzluklara neden olan bir risktir. Hile riski, bir takım yolsuzlukların meydana gelmesine sebebiyet vermekte ve bu yolsuzlukların ortaya çıkarttığı sonuçlar hem işletmeler hem de sektörler açısından yıkıcı olabilmektedir. Hileye zemin hazırlayacak ortamların işletmelerde oluşmamasını sağlamak yönetimin sorumluluğundadır (Fidan ve Mumcu, 2019, s.79). Hile denetimine ilişkin gerekli prosedürlerin oluşturulması ve işletmelerde hile denetiminin gerekliliği ve önemi konusunda yeterli bilince sahip olunması gerekmektedir (Jafarlı, 2019, s.113). Bu nedenle, hile riskinin önlenmesine yönelik alınacak önlemlerin ve hile riskinin kontrol edilebiliyor olmasının önemi büyüktür (Öksüz,2019,s.116). Hile riskinin önlenmesinde işletmelerin iç kontrol sistemlerini ve hile ile mücadele sistemlerini etkin bir şekilde oluşturması, kullanması ve

kontrol etmesi gerekmektedir. Kontroller sonucunda var olan eksikliklerin giderilmesiyle sağlıklı yaşayan bir sistem haline gelmesi sağlanabilmektedir. Yapılan çalışmalara bakıldığında işletmeler de hile denetiminde hilenin tespit edilmesi ve önlenmesine yönelik bazı politika ve prosedürlerin bilinmemesi ya da hile olasılığının göz ardı edilmesi, hile riski ve hile riskinin ortaya çıkaracağı sonuçlara ilişkin farkındalığın düşük olduğunu göstermektedir. Hilenin işletmelerde neden olduğu zararlar her sektörde olduğu gibi bu sektör için de hayati önem taşımakta olup itibar ve güvenin zedelenmesi sebebiyle ciddi boyutta önemli olduğu söylenebilir.

Bu çalışmanın amacı günümüz madencilik sektöründe Konya'da faaliyet gösteren mermer işletmelerinin iç kontrol yapılarının yeterliliği ve karşılaşılabilecekleri hile risklerini belirleyebilmektir. Çalışmada altı mermer işletmesinde yönetime yöneltilen sorularla iç kontrol yapıları ve bu yapıya verdikleri önem anlaşılmaya çalışılmış ve ne gibi hilelerin meydana gelebileceği değerlendirilmiştir.

Maden sektöründe stok alanları, muhasebe, satış ve pazarlama birimleri oldukça önem taşımaktadır. Faaliyetlerin detaylı kontrol edilmemesi işletmeyi geri dönülmeyecek sonuçlarla karşı karşıya bırakmaktadır. İşletmelerin mermer stoklarının kış aylarında yeterli düzeyde saklama koşullarına sahip olmaması bunların başında gelmekte olup bu durum çalınma riskine de zemin hazırlamaktadır. Kırılan parça blokların, blok mermerlerin ihracatında hayat kurtarıyor olması (konteynerlerin tamamlanması için kullanılması) ve satışlarının genel piyasada USD bazında işlem görüyor olması işletmenin varlıklarını sürekli koruması yönünden oldukça önemlidir.

A İşletmesinin kontrol mekanizması incelendiğinde hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde önemli bir unsur olan iç kontrollerin dar kapsamlı ve yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. İç kontrol sistemlerinde görevlerin ayrılığı ilkesinin benimsenmediği üretim sorumlusu ve sevkiyat sorumlusu departmanını tek bir personelin yönettiği ve olası hile riskinin bu birimlerde daha fazla olabileceği görülmektedir. İşletmede kontrollerin önleyici işlevlerinden yararlanılmadığı ve bunun sonucunda iç kontrolün önleyici nitelikte olmaması hile riskini artırmaktadır. İşletme de satışların içsel olarak mühendisten gelen bilgiler doğrultusunda kontrol edilmesi, farklı bir personelin üretimi ve sevkiyatı incelememesi, stok kartı sistemini işletmenin veya alıcıların belirttikleri markalamalar (etiketler) doğrultusunda kullanmaları, faaliyetlerin

denetlendiği birimlerden/yöneticilerden bağımsız olamaması, iç kontrol prosedürlerinin yetersiz olması ve bu nedenle karşı karşıya oldukları riske ilişkin bir farkındalık oluşmadığını göstermektedir. Bunun yanı sıra faturalama ve tahsilat işlemlerinin farklı bir personel tarafından yapılmaması da risk unsuru olarak görülmektedir. İşletmenin envanter kontrolü yapması gereken varlıkları bulunmakta ve olası hilenin önüne geçilmesi için bu varlıkların envanter ve sayımlarının daha sık yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bu nedenle stok kartı sisteminin ve iç denetim mekanizmasının oluşturulması gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin ambar giriş-çıkışlarının personelle sınırlandırılmış olması tam anlamıyla alınmış bir önlem değildir. Çünkü depoda sayımlar sadece mühendis ve şantiye şefinin kendisine yardımcı olmasıyla yürütülmektedir. Kış aylarında bazı varlıkların tam korunamadığı göz önüne alınacak olursa işletmenin iç kontrol sistemine yeterli düzeyde özen gösterilmediği düşünülmektedir. İşletmenin personelini kendi yetiştirmesi bunun sonucunda güvenilir personelin bulunması hileyi önlemeye yönelik çalışmaların başında geldiği düşünülmektedir. İşletmenin faaliyetlerini anında kaydetmesi, yükleme belgesi üzerindeki miktarların karşılaştırılması hile üçgenindeki fırsat unsurunu ortadan kaldırılmaya çalışıldığı görülmektedir. Ancak satışların düzenlenmesi, kaydedilmesi işlemlerinin tek bir kişi tarafından yapılıyor olması hile üçgenindeki fırsat unsuruna zemin hazırlayabilmektedir. Satış, pazarlama ve muhasebe departmanının da işlemlerin yönetimce verilen yetkilerle yapılıyor olduğu bilinse de bağımsız kişiler tarafından yürütülmemesi yetki dağılımı konusunda aksaklıkların olduğunu göstermektedir. Burada yetki verilen personelin sürekli aralıklarla denetlenmesi gerekmektedir. İşletme de görevlerin ayrılığı ilkesi eksiksiz bir şekilde uygulanmamaktadır. İşletmenin satış ekibine teşvik ve performans değerlemesi gibi konularla motivasyon sağlamaya çalışmadığı görülmektedir. İşletme içerisinde önemli risk içeren birimlerin ani denetimler yapılarak sık sık denetlenmesi gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısının sektördeki büyüklüğüne rağmen yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

B İşletmesinin kontrol mekanizması incelendiğinde hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde bir unsur olan iç kontrollerin yeterli düzeyde olduğu ancak bazı durumlarda iyileştirmelere ihtiyaç duyulduğu söylenebilir. Yapılan işlemlerde görevlerin ayrılığı ilkesinin benimsendiği satın alma ve muhasebe departmanının ayrı kişiler tarafından yönetildiği, olası mali tablo hilelerinin önlenmediği görülmektedir. İşletme de kontrollerin

önleyici işlevlerinden yararlandığı böylelikle olası hile risklerinin önüne geçilmeye çalışıldığı görülmektedir. İşletmenin satışlarının içsel olarak kontrol edilmesi ve stok kartı sistemini kullanmaları hile riskine ilişkin bir farkındalığın oluştuğunu göstermektedir. Görevlerin ayrılığı ilkesinin benimsenmiş olması teslim alma, satış, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin ayrı kişiler tarafından kontrol edilmesi risk unsuru içeren olayların gerçekleşmesini en aza indirmesi açısından önemlidir. İşletmenin ambar giriş-çıkışlarının sınırlandırılmış olması, stok sayımların da satın alma ve muhasebe bölümünden farklı bir birimin katılması iç denetim mekanizmasını oluşturduğunu göstermektedir. İşletmenin iç kontrol sistemine gerekli özeni verdiği düşünülmektedir. Personel görevlerini yerine getirecek düzeyde eğitime deneyime sahip olduğu ifade edilmiş olup, bazı birimlerde eğitim düzeyine baktıklarını ancak %60-70 oranında kendi personellerini kendileri yetiştirdikleri görülmektedir. İşletmenin personelini kendi yetiştirmesi bunun sonucunda güvenilir personelin bulunması hileyi önlemeye yönelik çalışmaların başında geldiği düşünülmektedir. İşletmenin faaliyetlerini zamanında kaydetmesi, yükleme belgesi üzerindeki miktarların karşılaştırılması ve teslim alma formu üzerinde gerekli bilgilerin verilmesi hile üçgenindeki fırsat unsurunu ortadan kaldırdığı görülmektedir. Satışların kaydedilmesi ve tahsilat işlemlerinin farklı birimler tarafından yürütülüyor olması hile riskindeki fırsat unsurunun oluşmamasına yönelik bir kontrol türü olduğu görülmektedir. Bunun yanında sevkiyatı yapan kişinin bu kayıtları yapması hileye zemin hazırlayabilecek bir diğer unsurdur. Yetkilerin yönetimce verilen kararlar doğrultusunda yürütülmesi ve denetlenmesi yetki dağılımının iyi bir şekilde işlediğini göstermektedir. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi uygulanmaya çalışılmaktadır. Bunun yanı sıra işletmenin satış ekibine teşviki ve performans değerlemesi gibi konularla motivasyon sağlamaya çalışmadığı görülmektedir. İşletmenin ay sonlarında ya da belli aralıklarla yaptığı stok kontrollerini depo bölümünde daha fazla denetlenmesi gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısının sektördeki büyüklüğüne ve cirosuna bakıldığında devamlılığın sürdürülebilmesi için yeterli olduğu ancak bahsedilen hususlarda iyileştirmeler yapılması gerektiği tespit edilmiştir.

C İşletmesinin kontrol mekanizması incelendiğinde hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde önemli bir unsur olan iç kontrollerin dar kapsamlı ve yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. İç kontrol sistemlerinde görevlerin ayrılığı ilkesinin tam anlamıyla benimsenmediği satış faturalarının düzenlenmesi, kaydedilmesi ve tahsilat

işlemlerinde tek bir kişinin işlemleri yönettiği ve olası hile riskinin bu hususlarda daha fazla olabileceği görülmektedir. İşletme de satışların içsel olarak kontrol edilmemesi, stok kartı sistemini kullanmamaları, faaliyetlerin denetlendiği birimlerden/yöneticilerden bağımsız olamaması, iç kontrol prosedürlerinin yetersiz olması ve bu nedenle karşı karşıya oldukları riske ilişkin bir farkındalık oluşmadığını göstermektedir. İşletmenin üretim ve muhasebe departmanının ayrı kişiler tarafından yönetildiği, olası mali tablo hilelerin önlenmeye çalışıldığı görülmektedir. İşletmenin fazla stok bulundurmaması göz önüne alındığında envanter kontrolü yapması gereken varlıklara sadece üretim aşamasında sayımların daha fazla yapıldığı, üretim dışında ise senede bir veya iki kez sayım yapıldığı görülmüştür. Bu durumun olası varlık kayıplarının yaşanmaması ya da önüne geçilmesinde envanter ve stok sayımı için işletmede yeterli olmadığı düşünülmektedir. İşletmenin az da olsa üretim kapasitesine göre elinde bu yıl haricinde stok bulunduruyor olduğu bilindiğinden, stok kartı sistemini ve bu birim için iç kontrol mekanizmasının oluşturulması gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin personelini eğitmek konusuna önem vermesi ve çoğunluğunu kendi yetiştirmesi bunun sonucunda güvenilir personelin bulunması hileyi önlemeye yönelik çalışmaların başında geldiği düşünülmektedir. İşletmenin faaliyetlerini anında kaydetmesi, yükleme belgesi üzerindeki miktarların karşılaştırılması ve irsaliye üzerinde gerekli bilgilerin verilmesi hile üçgenindeki fırsat unsurunu bir nebze de olsa ortadan kaldırmaya yönelik bir tutum olduğu görülmektedir. Ancak satışların düzenlenmesi, kaydedilmesinin bir kişi tarafından yapılması ve faturalama, tahsilat işlemlerinin tek bir kişi tarafından yapılıyor olması hile üçgenindeki fırsat unsuruna zemin hazırlayabilmektedir. Satış ve muhasebe departmanının da işlemlerin yönetim tarafından yapılıyor olması ancak birbirini kontrol etmemesi sistemin eksikliği olarak görülmektedir. İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi eksiksiz bir şekilde uygulanmamaktadır. İşletmenin satış ekibine teşvik, performans değerlemesi gibi konularla motivasyon sağlamaya çalışmadığı görülmektedir. İşletme içerisinde önemli risk içeren birimlerin ani denetimler yapılarak sık sık denetlenmesi gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısının sektördeki büyüklüğüne rağmen yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

D İşletmesinin kontrol mekanizması incelendiğinde hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde önemli bir unsur olan iç kontrollerin dar kapsamlı ve yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. İç kontrol sistemlerinde görevlerin ayrılığı ilkesinin tam

anlamıyla uygulanmadığı satış faturalarının düzenlenmesi, kaydedilmesi işlemlerinin tek bir birim/kişi tarafından gerçekleştirilmesi olası hile riskinin bu hususlarda daha fazla olabileceği görülmektedir. İşletmede kontrollerin önleyici işlevlerinden yararlanılmadığı ve bunun sonucunda da iç kontrolün önleyici nitelikte olmaması hile riskini artırabilmektedir. İşletmede stok kartı denetimi olmaması bunun yerine markalama (etiketleme) yöntemi ile kontrol sağlanması hile riskine maruz kalabileceğini göstermektedir. Bunun yanı sıra iç denetim fonksiyonunun denetlendiği faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız olmaması hile riskine karşı alınmamış bir önlem olarak görülmektedir. Ancak stok bölümündeki işlemlerin tek bir birim/kişi tarafından yürütülmemesi ve bu bölüm dışındaki personel tarafından yürütülmemesi hile üçgenindeki fırsat unsuruna zemin hazırlamadığı düşünülmektedir. İşletmenin envanter kontrolü yapması gereken varlıkları bulunmakta ve olası hilenin önüne geçilmesi için bu varlıkların envanter ve sayımlarının daha sık yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bu nedenle stok kartı sisteminin oluşturulması gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin kapalı alana sahip olmasının yanı sıra kış aylarında bazı varlıkların tam korunamadığı göz önüne alınacak olursa işletmenin koruma sisteminin yeterli düzeyde olmadığı düşünülmektedir. İşletmenin gerekli birimlerde eğitimli personelinin olmasının yanında birçok personelini kendi yetiştirmesi bunun sonucunda güvenilir personelin bulunması hileyi önlemeye yönelik çalışmaların başında geldiği düşünülmektedir. İşletmenin faaliyetlerini anında kaydetmesi, yükleme belgesi üzerindeki miktarların karşılaştırılması ve irsaliye belgelerinin üzerinde gerekli bilgilerin verilmesi hile üçgenindeki fırsat unsurunu ortadan kaldırdığı görülmektedir. Ancak satışların düzenlenmesi, kaydedilmesi ve tahsilat işlemlerinin bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilmemesi hile üçgenindeki fırsat unsuruna zemin hazırlayabilmektedir. Faaliyetlerin yürütülmesi ve kaydedilmesi sorumluluğunun yapılan her ihracat için aynı kişi ile yürütülmesi fırsat unsuruna zemin hazırladığı düşünülmektedir. Muhasebe departmanında yönetimce verilen yetkilere göre ilerlenmesi yetki ve sorumluluğun açıkça belirlendiğini ancak faturayı düzenleyen ve tahsilat işlemine bakan kişilerin bir olması yönüyle bu hususta da bir aksaklığın yaşanabileceğini göstermektedir. Yetki verilen personelin sürekli aralıklarla denetlenmesi gerekmektedir. İşletme de görevlerin ayrılığı ilkesi eksiksiz bir şekilde uygulanmamaktadır. İşletmenin satış ekibine teşvik ve performans değerlemesi gibi konularla motivasyon sağlamaya çalışmadığı görülmektedir. Olası hile risklerinin

oluşmaması için personeline gerekli motivasyonu sağlaması gerektiği düşünülmektedir. İşletme içerisinde önemli risk içeren birimlerin ani denetimler yapılarak sık sık denetlenmesi gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısının sektördeki büyüklüğüne rağmen yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

E İşletmesinin kontrol mekanizması incelendiğinde hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde önemli bir unsur olan iç kontrollerin dar kapsamlı ve yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. İç kontrol sistemlerinde görevlerin ayrılığı ilkesinin tam anlamıyla benimsenmediği satış faturalarının düzenlenmesi ve kaydedilmesi işlemlerinin tek bir birim/kişi tarafından gerçekleştirilmesi nedeniyle olası hile riskinin bu hususlarda daha fazla gerçekleşebileceği görülmektedir. İşletmede kontrollerin önleyici işlevlerinden yararlanılmadığı ve bunun sonucunda iç kontrolün önleyici nitelikte olmaması hile riskini artırabilmektedir. İşletmenin stok kartı denetimi bulundurmaması bunun yerine markalama yöntemi ile kontrol sağlaması hile riskine yönelik yetersizlik olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra iç denetim fonksiyonunun denetlendiği faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız olmaması hile riskine karşı alınmamış bir önlem olarak görülse de bütün işlemlerin yönetim ile birlikte yönetilmesi hile riskine karşı alınmış bir önlem olarak düşünülebilir. Ancak stok bölümündeki işlemlerin tek bir birim/kişi tarafından yürütülmesi ve bu bölüm dışındaki personel tarafından yürütülmemesi hile üçgenindeki fırsat unsuruna zemin hazırlamadığı düşünülmektedir. Bu nedenle stok kartı sisteminin oluşturulması gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin kapalı alana sahip olmasının yanı sıra kış aylarında ürünleri korumak için aldıkları önlemlerin yeterli olduğu düşünülmektedir. İşletmenin gerekli birimlerde eğitimli personelinin olması ve sertifika aldıklarının yanında personelin kendi yetiştirmesi ve bunun sonucunda güvenilir personelin bulunması hileyi önlemeye yönelik çalışmaların başında geldiği düşünülmektedir. İşletmenin faaliyetlerini anında kaydetmesi, yükleme belgesi üzerindeki miktarların karşılaştırılması ve irsaliye belgelerinin üzerinde gerekli bilgilerin verilmesi hile üçgenindeki fırsat unsurunu ortadan kaldırdığı görülmektedir. Satışların faturalama ve tahsilat işlemlerinin yönetim ile birlikte yürütülmesi hile üçgenindeki fırsat unsurunu ortadan kaldırdığı görülmektedir. Faaliyetlerin yürütülmesi ve kaydedilmesi sorumluluğunun yapılan her ihracat için aynı kişi ile yürütülmesi hile unsuruna zemin hazırladığı düşünülmektedir. Muhasebe departmanında yönetimce verilen yetkilere göre çalışılması yetki ve sorumluluğun açıkça belirlendiği ancak faturayı

düzenleyen ve tahsilat işlemine bakan kişilerin aynı olması yönüyle bu hususta da bir aksaklığın yaşanabileceği düşünülmektedir. Yetki verilen personelin sürekli aralıklarla denetlenmesi gerekmektedir. İşletme içerisinde önemli risk içeren birimlerin ani denetimler yapılarak sık sık denetlenmesi gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısının sektördeki büyüklüğüne rağmen tam anlamıyla yeterli olmadığı tespit edilmiştir. İşletmenin cirosuna bakıldığında devamlılığın sürdürülebilmesi için gerekli eksiklikleri ve iyileştirmeleri yapması gerektiği söylenebilir.

F İşletmesinin kontrol mekanizması incelendiğinde hilenin tespit edilmesinde ve önlenmesinde önemli bir unsur olan iç kontrollerin dar kapsamlı ve yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. İç kontrol sistemlerinde görevlerin ayrılığı ilkesinin tam anlamıyla benimsenmediği satış faturalarının düzenlenmesi ve kaydedilmesi işlemlerinin tek bir birim/kişi tarafından gerçekleştirilmesinin olası hile riskini artıracakı düşünülmektedir. İşletmede kontrollerin önleyici işlevlerinden yararlanılamaması ve bunun sonucunda iç kontrolün önleyici nitelikte olmaması hile riskini artırabilmektedir. İşletmenin stok kartı denetimi yapmaması bunun yerine markalama yöntemi ile kontrol sağlanması hile riskine yönelik önlemlerin yetersiz olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra iç denetim fonksiyonunun denetlendiği faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız olmaması hile riskine karşı alınmamış bir önlem olarak görülmektedir. Ancak stok bölümündeki işlemlerin tek bir birim/kişi tarafından yapılması ve bu bölüm dışındaki personel tarafından yürütülmemesi hile üçgenindeki fırsat unsuruna zemin hazırladığı düşünülmektedir. Bu nedenle stok kartı sisteminin oluşturulması gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin ocaktan fabrikaya gönderilen ürünler için teslim alma fişleri düzenlemediği ve depo bölümü için ayrıca bir personelinin olmadığı, müdürün işlemleri yönettiği ve görevlerin ayrılığı ilkesinin oluşmadığı görülmektedir. İşletmenin gerekli birimlerde eğitimli personelinin olması ve personelini kendi yetiştirmesi ve bunun sonucunda güvenilir personelin bulunması hileyi önlemeye yönelik çalışmaların başında geldiği düşünülmektedir. İşletmenin faaliyetlerini anında kaydetmesi, yükleme belgesi üzerindeki miktarların karşılaştırılmasının hile üçgenindeki fırsat unsurunu ortadan kaldırdığı görülmektedir. Satışların faturalama ve tahsilat işlemleri yönetim tarafından kontrol edilse de işlemlerin müdür tarafından yürütülmesinin hile üçgenindeki fırsat unsuruna zemin hazırladığı düşünülmektedir. Faaliyetlerin yürütülmesi ve kaydedilmesi sorumluluğunun yapılan her ihracat için aynı kişi ile gerçekleştirilmesinin hile unsuruna

zemin hazırladığı düşünülmemektedir. Muhasebe departmanında yönetimce verilen yetkilere göre çalışması yetki ve sorumluluğun açıkça belirlendiği ancak faturayı düzenleyen ve tahsilat işlemine bakan kişilerin aynı olması yönüyle bu hususta da bir aksaklığın yaşanabileceği düşünülmektedir. Yetki verilen personelin sürekli aralıklarla denetlenmesi gerekmektedir. İşletme içerisinde önemli risk içeren birimlerin ani denetimler yapılarak sık sık denetlenmesi gerektiği düşünülmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısının sektördeki büyüklüğüne rağmen yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

Sektörde faaliyet gösterdikleri piyasadaki sahip oldukları pazar payını muhafaza edebilmeleri ve ilerleyebilmeleri için B ve E işletmelerinin iç kontrol sistemlerini iyileştirmeleri gerektiği söylenebilir. İşletmelerde hileye zemin hazırlayacak ortamlar olduğu sürece hile riski ve diğer risklerin yaşanması kaçınılmazdır. Çalışmada ham maden olan blok mermerlerin korunması için işletmelere ayrı bir saha temin edilmesi, olası hava koşullarında yaşanacak zararı önlemeye yönelik kapsamlı çalışmaların yapılması önerilmektedir. İşletmelerde her bir birim için ayrı bir personel bulundurulması ekstra bir maliyet olarak görülmektedir. Ancak iç kontrol sisteminin tam anlamıyla işlemesi için işletmelerin faaliyet alanlarına göre ayrı birimler ile daha sistematik çalışması için personeli artırmaları önerilmektedir. Satış, pazarlama, üretim ve muhasebe bölümleri için özellikle ayrı personelin bulunması güvenin kötüye kullanılmaması için oldukça önemlidir. Bir personel ile faaliyetlerin yürütülmesi zaman zaman hileye zemin hazırlayabilir. İşletmeler markalama yöntemi yaparak ürün ölçülerini kaydetse de sistematik bir şekilde faaliyetlerine uygun stok kartı sistemi oluşturmalıdır. İşletme yönetimlerinin iç kontrol sistemlerinin eksiklerini gidererek, oluşabilecek hileleri önleyerek, işletmelerin daha etkili ve verimli şekilde faaliyetlerini yürütebilecekleri yapılan çalışma sonucunda elde edilmiştir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasıyla birlikte işletmelerin hakları ve varlıkları korunacak, hata, hile veya suiistimal risklerini azaltacaktır. İşletmeler yöneticilerin kararları doğrultusunda gelişirler. Hileye zemin hazırlayacak ortamların işletmelerde oluşmamasını sağlamak tamamen yönetimin sorumluluğundadır.

KAYNAKÇA

- Acar, İbrahim. A. ve Şahin, Elif A. (2009). Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim. Maliye Dergisi, (156), 83-103.
- ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) (2012). Report To The Nations on Occupational Fraud and Abuse.
- ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) (2018). Report To The Nations 2018. Global Study On Occupational Fraud And Abuse.
- ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) (2018). <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/> 18.02.2021
- Adiloğlu, Burcu.(2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akalın, Ş. Haluk vd., (2011). Türkçe Sözlüğü(11. Baskı). Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Akarkarasu, Nahit. (2015). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi için Öneriler. İstanbul: Spk Denetleme Dairesi yeterlilik Etüdü.
- Aksoy, Mehmet. (2008). Kamuda İç Kontrol & İç Denetim. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Aksoy, Tamer. (2005). Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi. Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık, (73), 168-202.
- Aksoy, T. (2010). Basel ve İç Kontrol (2. Baskı b.). Ankara: Türmob Yayınları.
- Aktürk, A., & Kılıç, R. (2015). İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma. Journal of Yasar University, 10(39), 6555-6611.
- Akyel, Recai. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17(1) 83-98.
- Alagöz, Ali. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü.(Editörler: Zeki Doğan ve M. Emin İnal). Güncel İşletmecilik Konuları. Konya: Tablet Yayınları, 95-126.
- Albayrak, Özgün. (2019) Hile Riski Yönetiminde İç Kontrol Sistemi: İnşaat Sektöründe Örnek Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Alıcı, Orhan V. (2016). Belediyelerde İç Denetim. Mahalli İdareler Aylık Mesleki Mevzuat Dergisi, Ekim(147), 48-54.
- Altunel, Mehtap. (2018) Faaliyet denetiminde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Araştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Recep Tayyip Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Rize.

- Aras, G.(2006) İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim, İç Denetim. TİDE, (16).
- Aras, Rıdvan. (2007). İç Denetim ve Türk Kamu Yönetimindeki Gelişim. Birlik Dergisi, (8), 18-27.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder & Mark S. Beasley, Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 20006.
- Aslan, Bayram. Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. Sayıştay Dergisi, 2010.
- Ataman, B., & Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Marmara Business Review, 2(1), 1-23.
- Bakkal, H., Tunç, İ., & Kasımoğlu, A. (2016). İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi. İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- Başpınar, Ahmet.(2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir bakış. Maliye Dergisi,(148), 35-62.
- Bayrak, T. (2017). Perakende Marketçilik Sektöründeki Hile ve Risklerin Ölçülmesi-Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Berksoy, T. Yıldırım, N. (2017). Yolsuzluk Kavramına Genel Bir Bakış: Problemler ve Çözüm Önerileri. Journal of Awareness. (1) 18.
- Biçer, A.A., (2006). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bozbaş, Bülent & Eralp, İlker.(2014). .Kamu Yönetiminde İç Kontrol & Ön Mali Kontrol. Antalya: Bekad Yayınları.
- Bozkurt, Nejat. (2006). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- Bozkurt, Nejat.(2012). Muhasebe Denetimi.(6. Basım). İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- Bozkurt, Nejat. (2016). İşletmelerin Kara Deliği Hile. Çalışan Hileleri (3 b.). İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- Candan, E. (2006). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, (38).
- COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (1992). Internal Control-An Integrated Framework. AICPA, Jersey City, NJ, USA.
- COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2011). Internal Control—Integrated Framework. AICPA, Jersey City, NJ, USA.
- Coram, Paul-Ferguson, Colin-Moroney, Robyn.(2008). Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and The Level of Misappropriation of Assets Fraud. Accounting and Finance.
- Cömert, Nalan. (2013). Denetim Süreci ve İç Kontrol. Denetim (2. Baskı). (Editör: Erdoğan, M.) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi. ISBN- 978-975-06-1272-5.

- Çakmak, N. (2006). İşletmelerde İç ve Dış(Bağımsız) denetim faaliyetleri ve Banalarda Uygulanışı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Çöker, Fikret. (2007). Açıklamalı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat. Ankara: Yeküd Yayını.
- Çömlekçi, F., Yılandı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Selimoğlu, S. K., & Kaya, E. (2010). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz (5. Baskı b.). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Dabbağoğlu, Kadir (2007). İç Kontrol Sistemi. Mali Çözüm Dergisi, (82), 159-170.
- Dalğar, H. (2012). Kontrol Sisteminin Oluşması: Bir Vaka Çalışması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. (3)129-155
- Demirbaş, Mahmut (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (7), 167-188.
- Derici, O. (2015). İç Kontrol ve Risk Yönetimi. Antalya: Bekad Yayınları.
- Doyrangöl, Nurcan C., (2015). Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- Durmuş, C. N., & Taş, O. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.
- ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing).(2005). Avrupa'da İç Denetim-Konum Raporu (Çev.: TİDE), Brussels.
- Elitaş, C. (2003). Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi. İç Denetim Dergisi(8), 34-42.
- Elitaş, Cemal. (2004). İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık, (69), 220-238.
- Evin, Utku. (2019). Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve İç Kontrol, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Fayol, Henri. (2016). Genel ve Endüstriyel Yönetim-Administration Industrielle et Generale.(Çevirenler: M.Asım Çalıkoğlu). Ankara: Adres Yayınları.
- Fidan, E.M., ve Mumcu, E.Ş., (2019). Madencilik Sektöründe Faaliyet gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer işletmesi Üzerinde Uygulama: KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 21(37)61-81
- Fikirgen.. (2020). Maden nedir <https://www.fikir.gen.tr/maden-nedir-madenler-nerede-kullanilir-ve-turkiyede-madenler-hangi-sehirlerde-cikartilir/> Erişim tarihi:08.02.2021.
- Fikirgen.. (2020). Madenlerin Sınıflandırılması. <https://www.fikir.gen.tr/maden-nedir-madenler-nerede-kullanilir-ve-turkiyede-madenler-hangi-sehirlerde-cikartilir/> Erişim tarihi:08.02.2021.
- Fishman, N. (2001). Signs of Fraud: A Case by Case Review. CPA Journal, 58-59.

- Fındık, H. (2016). İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler. İşletme Araştırmaları Dergisi, 8(1), 640-662.
- Fırat Kalkınma Ajansı. (2011.).Elazığ Mermer Raporu. Sektörel Araştırmalar Serisi (2) Elazığ: Fırat Kalkınma Ajansı
- Göçgüner, S. (2013). Tekstil Sektöründe Hile Riskinin Ölçülmesi- Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gökçen, G., ve Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 41(1), 145-169.
- Gönen, Seçkin. (2009). İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 11(1), 189-217.
- Gunduz, M., & Önder, O. (2013). Corruption and Internal Fraud in the Turkish Construction Industry. Science and Engineering Ethics (s. 505-528). Springer.
- Güneş, Ş. (2014). İşletmelerde Hile Riskinin Önlenmesi ve Hastane İşletmelerinde Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güredin, Ersin. (1994). Denetim.(6. Baskı) İstanbul: Beta Basım Yayım Dağ. A.Ş.
- Güredin, Ersin.(2008). Denetim ve Güvence Hizmetleri.(13. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güredin, Ersin. (2014) Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM' lere yönelik İlkeler ve Teknikler. (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hacımustafaoğlu, Ramazan, Elçi, Hakan (2018). Mermer Sektörünün Bugünü ve Geleceğine Yönelik Öneriler. Mesleki Bilimler Dergisi, 7(2), 370-375.
- İbiş, Cemal & Çatıkkaş, Özgür. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış.Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran,(85), 95-121.
- İç Denetim El Rehberi. (2015). İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf Erişim Tarihi; 30.05.2021
- İç Kontrol El Rehberi, (2014). Karadeniz teknik Üniversitesi, https://www.ktu.edu.tr/dosyalar/48_00_00_39381.pdf Erişim Tarihi; 22.06.2021
- İDKK, İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2014). İç Denetim Yönetime Değer Katmak. Editör: Halis Kral.
- İhracat Genel Müdürlüğü. (2018). Doğal Taşlar Sektör Raporu. Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı.
- IIA (The Institute of Internal Auditors). (2011). Auditing The Control Environment.
- IIA (The Institute of Internal Auditors). (2016). Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, Florida.

- Jafarlı, Ravan. (2019). İşletmelerde Hile Riski Farkındalığı: Ampirik Analiz. Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Jafarova, S. (2009). İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kacı, S. (2017). Bilecik Mermer Sektörü Raporu. Bilecik: Bebka Yayınları.
- Kagermann, Henning et al.,(2008). Internal Audit Handbook Management with the SAP-Audit Roadmap, Springer-Verlag, Heidelberg.
- Kalkınoğlu, Mehmet. (2003). İç Kontrol Sistemi. Vergi Dünyası, (265), 70-78.
- Karademir, Tülin Nal.(2018) İç Denetim Kapsamında İç Kontrol Riskinin Bulanık Mantıkla Modellenmesi Ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Giresun Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Giresun.
- Karakaş, Mehmet. (2007) Yolsuzluğun Nedenleri, Etkileri ve Yolsuzlukla Mücadelede Alternatif Bir Yaklaşım Yönetişim. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye araştırma Merkezi Konferansları. (50) 44-66
- Kandemir, C., & Kandemir, Ş. (2012). Muhasebe Hilelerinin önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Çağdaş Araç ve Yöntemler. Mali Çözüm Dergisi, (114).
- Kaya, Berkan. (2009, Nisan 21). Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri: <http://bertankaya>. Erişim Tarihi: 22.03.2021.
- Kaya, Berkan. Kurumsal Verimliliğin Artırılmasında Yeni Bir Araç: İç Kontrol. <http://bertankaya.net/2011/08/kurumsal-verimliliin-artirlmasnda-yeni-bir-arac-c-kontrol/> Erişim Tarihi: 22.04.2020.
- Kayım, Ali. (2016). Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları. TİDE İç Denetim dergisi, (15) 10.
- Kaval, H. (2005). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi. (2. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Korkmaz, Umut. (2007). Kamuda İç Denetim (I). Bütçe Dünyası, 2(25), 4-15.
- Kekilli, Sanaz. (2019). <https://slideplayer.biz.tr/slide/13994193/> Erişim Tarihi: 11.02.2021
- Kepekçi, Celal. (1996). Bağımsız Denetim. Ankara: Lazer Ofset Matbaa.
- Kepekçi, Celal. (1988). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları(315), İ.İ.B.F. Yayınları(65).
- Kepekçi, Celal. (2004). Bağımsız Denetim. (5. Baskı). Mersin: Avcı Ofset Matbaacılık.
- Keskin, Duygu A., (2006). İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayınları.
- Keskin, Duygu A., (2017). İç Kontrol Sistem,-Kontrol Öz değerlendirme. İstanbul: Beta Yayınevi
- Kiracı, Bilge, S. Murat.(2010) Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma). Ankara: Gazi Kitabevi.

Krogstad, J. R. ve Rittenberg, L., (1999), Where we're going?, Internal Auditor, October.
Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim. (1. Baskı). İzmit: Umuttepe Yayınları.
Kavut, Lerzan Taş ve Oktay Tuba Şavlı. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İstanbul: İsmmmo Yayınları.

Maden Sahaları, (2021)
https://www.google.com/search?q=mermer+maden+sahas%C4%B1&tbm=isch&ved=2ahUKEwjGjP-l_c_0AhXqw7sIHyaCCmYQ2-cCegQIABAA&oq=mermer+maden+sahas%C4%B1&gs_lcp=CgNpbWcQAzoFCAAQgAQ6BggAEAcQHjoGCAAQCBAeOgQIABAYUK4CWNsKYMwPaABwAHgAgAHGAYgBkgmSAQMwLjiYAOcGAAQgAQtd3Mtd2l6LWltZ8ABAQ&sclient=img&ei=622uYYbrluqH7_UPhoWqsAY&bih=657&biw=1366&rlz=1C1GTPM_trTR884TR884#imgrc=0r97-z67DyOZ3M Erişim Tarihi: 20.11.2021

Marathamuthu, M., Muthaiyah, S., Raman, M., & Benjamin, S. (2014). Risk Assessment Framework for Improved Internal Control. Vulnerability, Uncertainty, and Risk (s. 2685-2694). Liverpool: ASCE.

Meriç, Metin. (2004). Yolsuzluk Nedenleri ve Önlemeye Yönelik Çalışmalar. Muğla Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. (12) 71-85

Midyat, Cemil S., (2007). Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I). Mali Hukuk Dergisi, 22(129), 11-16.

MTA (Maden Tetkik Arama Müdürlüğü). (2018). Dünyada Ve Türkiye'de Doğal Taşlar <https://www.mta.gov.tr/v3.0/sayfalar/bilgi-merkezi/maden-serisi/dogaltas.pdf> Erişim Tarihi: 08.01.2021.

MTA (Maden Tetkik Arama Müdürlüğü). (2018). Madencilik Tarihi. <https://www.mta.gov.tr/v3.0/muze/turkiye-madencilik-tarihi> Erişim Tarihi: 15.01.2021.

MTA (Maden Tetkik Arama Müdürlüğü). (2018). Türkiye maden Yatakları. <https://www.mta.gov.tr/v3.0/hizmetler/maden-yataklari> Erişim Tarihi: 18.01.2021.

Öksüz, Asuman. (2019). Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi Tekstil Sektöründe Bir Uygulama. Yüksek lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Öksüz, F. (2009). Şirketlerde Yeterli İç Kontrol Var Mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (313-325).

Ömürbek, V., & Altay, S. Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesinde Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(1), 379-402.

Önder, M. Fahrettin. (2008). Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Özen, G. (2010). İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Özer, Ahmet.(1993). Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme. Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi.
- Özer, M. Akif. (2010). İç Denetime Yönelik Etkin Kontrol ve Yönetim Sistemi İçin Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özeren, Baran. (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. (1. Baskı). Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Özeren, Baran. (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.pdf> (Erişim Tarihi: 02.01.2021).
- Özgül, Burcu ve Mengi, B. Tarhan.(2016) Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi İç Denetim: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması. İstanbul: Beta Basım.
- Özten, S., & Kargın, S. (2012). Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 14(2), 119-136.
- Pehlivanlı, D. (2010). Modern İç Denetim.(1.Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayınları.
- Pehlivanlı, Davut. (2014), Modern İç Denetim ve genel İç Denetim Uygulamaları. Ankara: Beta Yayınevi.
- Ramamoorti, Sridhar.(2003). Chapter 1 Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida.
- Saltık, Nihal, (2017). İç Kontrol Standartları Bütçe Dünyası. (2-26)33.
- Sarı, A. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi, Yüksek Lisans yayı, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A. ve Scheiner, J.H., (2003), Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, 5th edition, Institute of Internal Auditors, Florida.
- Soykan, F. ve Mutluer, M. (1996). Türkiye'de Madencilik ve Maden Yataklarının Coğrafi Dağılışı. Ege Ü. Edebiyat Fak. Ege Coğrafya Dergisi, (8), 37-57.
- Sürer, İ. ve Şenol, N. (1999). Gümrük Birliği Sürecinde Mermer Sanayii İşletmelerinin İhracata Yönlendirilmesi. Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 121 -146.
- Şengüler, Mesut. ve Adıgüzel, Muhittin.(2009).Türkiye Mermer Sektörünün ve Rekabet Gücünün İncelenmesi. 6-7.
- Tanrıseven, Hasan, (2013). Yolsuzluk ve Rüşvetin Nedenleri ve Yönetime Etkileri. <https://www.google.com.tr/search?q=https%3A%2F%2F> Erişim Tarihi: 10.02.2021
- TDK (Türk Dil kurumu). İç Kontrol tanımı. Türk Dil Kurumu: <http://www.tdk.gov.tr> Erişim Tarihi: 19.02.2021

- TEPAV (Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı) Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri. (2.Baskı). Ankara: Matsa Basımevi.
- TİDE(Türkiye İç Denetim Enstitüsü).(2008). Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, TİDE Yayınları.
- Tıgdemir, Seda.(2016). Uygulamalı İç Denetim Eğitimi. İstanbul: KPMG Eğitim Merkezi.
- Tokgöz, Nuray. (2013).Yönetim Fonksiyonları. Yönetim ve Organizasyon. (Editör: Celil Koparal ve İnan Özalp). Ankara: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Tortop, Nuri vd.,(2012).Yönetim Bilimi. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Tufan, Mehri. (2012). Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye’de İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Tüm, Kayahan & Memiş, Mehmet Ü., (2012). İç Kontrol. (1. Baskı). Adana: Karahan Kitapevi.
- Türedi, H., Gürbüz, F., & Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 11(42), 141-155.
- Türedi, H., & Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 52(602), 67-76.
- Türedi, H., & Koban, A. O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. Marmar Üniveristesi Öneri Dergisi, 12(46), 155-177.
- Türedi, H., Zor, Ü., & Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı Denetim. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 1-20.
- Türedi, S. (2012). İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 4(1), 27-37.
- Tüzün, Y. (2002). Risk Nedir. İç denetim Dergisi, 26-29.
- Ulucan Özkul, F., & Almalı Özdemir, Z. (2011). İşletmelerde Hile Riski Yönetimi. İstanbul: Beta Basım Yayınları.
- Unegbu, A. O. Ve Kida, M. I. (2011). Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management. Emerging Trends in Economics and Management Sciences. Cilt: 2, Sayı: 4, 304-309.
- Usul, H. (2010). UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi. Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2(2), 37-60.
- Usul, H. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Usul, H., Titiz, İ., & Ateş, B. A. (2011). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 48-54.

- Uzay, Şaban (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Uzay, Şaban. (2009). Denetim Süreci ve Aşamaları Muhasebe Denetimi. (2. Baskı). (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uzun, A. K. ve Yurtsever, G. (2009). Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü. http://www.denetimnet.net/Pages/kriz_ic_denetim.aspx Erişim Tarihi: 23.02.2021.
- Uzun, Ali K., Şirketlerde İç Kontrollerin yeterliliğinde İç Denetimin Rolü. <http://www.denetimnet.net/> Erişim Tarihi: 10.01.2021
- Venables, Julian ve Ken IMPEY (1988), Internal Audit, Butterworths, London.
- Dittenhofer, Mort, (2001), "Internal auditing effectiveness:an expansion of present methods", Managerial Auditing Journal, 16/8 , 443-450
- Venables, J.S.R.-Impey, K.W., Internal Audit, Butterworths, London, 1988.
- Yetiş, Z. (2017). İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Yıldız, E., ve Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma.Muhasebe ve Finansman Dergisi, (62), 1-18.
- Zhang, B., Le, Y., Xia, B., & Skitmore, M. (2017). Causes of Business-to-Government Corruption in the Tendering Process in China. Journal of Management in Engineering, 33(2), 05016022.
- Warren, Carl S.; James M. REEVE ve Philip E. FESS. (2002). Financial & Managerial Accounting, Seventh Edition, South-Western.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Merve Aydoğmuş

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : 2019, KTO Karatay Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, İşletme.

Yüksek Lisans Öğrenimi :

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

Bilimsel Faaliyetleri :

İŞ DENEYİMİ

Stajlar :2018, SMMM.

Projeler :

Çalıştığı Kurumlar :2020, Ön Muhasebe ve Pazarlama, Nisante Mermer Ür.
Dış. Tic. San. Ltd. Şti.

Tarih:25.11. 2021

EK 1: ETİK KURUL/KOMİSYON İZİNİ/MUAFİYETİ

Evrak Tarih ve Sayısı: 28.05.2021-E.9282



T.C.
KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
İnsan Araştırmaları Etik Kurulu

Sayı : E-46409256-300-9282
Konu : Dr. Öğr. Üyesi Aymur Akpınar Hk.

28.05.2021

Sayın Dr. Öğr. Üyesi Aymur AKPINAR
Öğretim Üyesi

Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren Mermer İşletmelerinde İç Kontrol Uygulamaları ve Hile Riski: Konya İlinde Bir Uygulama isimli ekte başvuru evrakları verilen araştırma projesi çalışmasının Dr. Öğr. Üyesi Aymur AKPINAR'ın sorumluluğunda Yardımcı Araştırmacı olarak Merve AYDOĞMUŞ'un katılımı ile yürütülmesi ile ilgili İnsan Araştırmaları Etik Kurulumuza yapmış olduğumuz başvurumuz 27.05.2021 tarihli 2021/05/02 sayılı kararımızda değerlendirilmiştir. İlgili çalışmanızda Üniversitemizin adının geçmemesi, Covid-19 virüsü nedeniyle Ülkemizde yaşanan salgın sürecinde salgın için alınan kararlara uyarak ve araştırmanın yapılacağı kurum ve kuruluşlardan idari izin alınarak çalışmanız şartı ile kurulumuza uygun bulunmuştur.

Çalışmalarınızda başarılar diler, gereğini saygılarımla rica ederim.

Prof. Dr. Çağatay UNUSAN
İnsan Araştırmaları Etik Kurul Başkanı

Ek-Dr. Öğr. Üyesi Aymur AKPINAR (11 sayfa)